

REVISORES AUDITORES



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



Nº 80 | JANEIRO_MARÇO 2018 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

Redescobrimo o Valor da Auditoria nas PME

*Desenvolvimentos recentes na
Suécia e na Dinamarca*

*Artigo Informativo da Accountancy Europe
(Tradução Livre)*

**Auditoria a Empresas
do Setor do Retalho:
do Planeamento às
conclusões de Auditoria**

Mariana Lopes Bernardino

**Novo Normativo
de Auditoria**

*Susana Maria de Jesus
Gomes Abrantes*

**O Goodwill
nas contas
consolidadas**

*Homenagem a
Ana Maria Rodrigues*

Poupe até
60%

No seu Seguro
de Vida Crédito
Habitação!



REAL
Seguro de Vida
HABITAÇÃO

Proteja-se
a si e à sua
Família,
Garanta
o seu lar



A OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Real Vida Seguros estabeleceram um Protocolo com o intuito de **beneficiar os seus associados** com condições privilegiadas.

 **REAL VIDA**
SEGUROS

Peça já a sua simulação
Fale connosco

808 20 14 20

www.realvidaseguros.pt



Editorial

José Rodrigues de Jesus
Bastonário

Participar

Pensei que a sucessão em continuidade dos Conselhos Diretivos anteriores, de que fiz, aliás, parte, era tarefa fácil. Não fui suficientemente cético.

Uns problemas são conhecidos, outros aparecem em cada momento. Foi para os resolver e continuar a Ordem que fomos eleitos.

No Diretivo contamos com um corpo de que só agora conheço verdadeiramente a excelência – e é sabido que viemos para a frente o Óscar Figueiredo e eu.

Não devo referir-me aos Colegas dos restantes Órgãos – apenas repito que para nós é um grande conforto ter a Assembleia Re-

presentativa e os Conselhos Superior, Disciplinar e Fiscal, cujos trabalhos já conhecemos, não esquecendo que são vigilantes do Conselho Diretivo.

Nestes três meses, temos andado por aqui e por ali, os temas da proteção de dados e do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo têm sido preocupações grandes – precisamos de ajudar os Colegas e nem sempre sabemos como: quais são as interpretações corretas, até onde chegar, quais são os limites das nossas responsabilidades, o que se espera de nós, como vamos conciliar-nos com as outras instituições. Haveremos de caminhar no sentido verdadeiro.

Há muito trabalho já feito no Técnico a aguardar algumas atualizações para poder ser disponibilizado. Estamos a encerrar o Controlo de Qualidade do ano anterior e a lançar o deste ano. Aperfeiçoámos o trabalho na Inscrição e Registo. Teremos novidades da Formação, temos de fazer continuamente bem. A Administrativa e Financeira está a dar novos passos com a reestruturação da informática. Os Encontros na Ordem têm prosseguido sempre com o objetivo de formação e divulgação e credibilização da Ordem. A Revista, como se vê, saiu.

Sabemos que faltam “GAT”. Que nem tudo corre como seria de esperar nos diversos setores. Os recursos são escassíssimos. Vamos fazer alguns apelos à participação, temos de estar mais em contacto permanente.

Sumário



01 Editorial

03 Em Foco

REDESCOBRINDO O VALOR DA AUDITORIA NAS PME

06 Notícias

BANKING SUMMIT

SEMINÁRIO IPP 2018 – TRANSPARÊNCIA E RIGOR DAS FINANÇAS PÚBLICAS

TOMADA DE POSSE DA REITORIA DO ISCTE – INSTITUTO UNIVERSITÁRIO DE LISBOA

FALECIMENTO DA DOUTORA ANA MARIA RODRIGUES

DOUTORAMENTO HONORIS CAUSA DE ANTÓNIO GUTERRES

TOMADA DE POSSE DA BASTONÁRIA DA ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

08 Atividade Interna da Ordem

CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC – SÚMULA DA ATIVIDADE EM 2017

ENCONTROS NA ORDEM

10 Auditoria

AUDITORIA A EMPRESAS DO SETOR DO RETALHO: DO PLANEAMENTO ÀS CONCLUSÕES DE AUDITORIA

Mariana Lopes Bernardino

NOVO NORMATIVO DE AUDITORIA

Susana Maria de Jesus Gomes Abrantes

40 Contabilidade e Relato

O GOODWILL NAS CONTAS CONSOLIDADAS

Ana Maria Rodrigues

A NOVA CONTABILIDADE E RELATO DAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS NA ÓTICA DO SETOR PÚBLICO

Luís Cracel Viana

52 Mundo

CÓDIGO DE ÉTICA DO IESBA REESTRUTURADO

ORGANIZAÇÃO DA SUPERVISÃO PÚBLICA DA PROFISSÃO DE AUDITOR NA EUROPA

A UNIÃO EUROPEIA ESTÁ PRONTA PARA REGULAR AS CRIPTOMOEDAS

OPACC DE CABO VERDE REALIZA CONGRESSO PROFISSIONAL

54 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

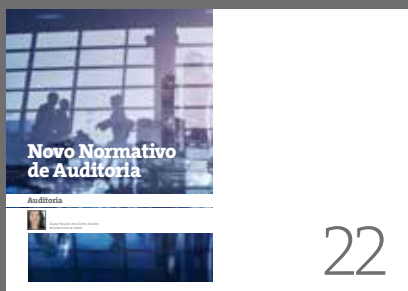
55 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA

FORMAÇÃO 2018

E-LEARNING

PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2018



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Rodrigues de Jesus

DIRETOR ADJUNTO: António de Sousa e Menezes

COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões

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

DESIGN: Paula Coelho Dias

APOIO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: 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. | Rua Marquesa d'Alorna 12, 2620-271 Ramada

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



Redescobrimo o Valor da Auditoria nas PME

Desenvolvimentos recentes na Suécia e na Dinamarca

Artigo Informativo da Accountancy Europe (Tradução Livre)

Introdução

Este documento informativo relata os desenvolvimentos atuais na Suécia e na Dinamarca, onde as autoridades nacionais estão a avaliar as **consequências da isenção de auditoria obrigatória concedida às pequenas e médias empresas (PME)**.

As PME são a espinha dorsal da economia da UE. Representam 99,8% de todas as empresas que operam no setor não financeiro dos 28 Estados-Membros da UE. As PME representam 66,6% do emprego total e geram 56,8% do valor acrescentado neste setor¹. Estes números são comparáveis com a contribuição das grandes

empresas. Por conseguinte, são indispensáveis instrumentos de políticas que também inspirem confiança e credibilidade nesta parte do mercado. Uma auditoria das demonstrações financeiras (auditoria) é um desses instrumentos de políticas; assegura que a informação financeira é fiável, o que é crucial para o funcionamento da economia e para o seu crescimento.

No entanto, os decisores políticos parecem concentrar-se na auditoria de grandes empresas ou cotadas em vez de PME. Nos últimos anos, a exigência de auditoria nas PME tem sido cada vez mais encarada como um encargo administrativo. Como resultado, os re-

guladores em alguns países concederam a isenção de auditoria às PME. Paralelamente, a Suécia acaba de avaliar o impacto de uma tal reforma, que abolia a exigência de auditoria às PME, concluindo que a reforma não foi bem sucedida, uma vez que os seus custos superam os benefícios.

Avaliação do impacto na Suécia

Em 2010, a Suécia aboliu a exigência de realização de auditoria de pequenas empresas de responsabilidade limitada. Em dezembro de 2017, o Organismo Nacional de Auditoria da Suécia (NAO), um órgão independente do Parlamento Sueco, publicou um relatório² "Abolição da obrigação de auditoria para pequenas empresas - uma reforma em que os custos superam os benefícios" que colocam em questão a abolição dessa exigência. O relatório demonstra, através de uma avaliação de impacto, que a auditoria de pequenas entidades é valiosa tanto para as PME como para o bem público.

Constatações

As principais constatações da avaliação de impacto descrevem várias desvantagens da abolição da obrigação de auditoria às PME e mostram que a competitividade e o crescimento das empresas não foram reforçados pela reforma:

1) Crescimento mais lento

As empresas que optam por não realizar auditorias não apresentam maior crescimento, mas sim o contrário. Elas relatam um crescimento subsequente mais fraco, tanto em vendas líquidas como em número de funcionários.

2) Menores poupanças

As poupanças de custos conseguidas pelas empresas que optam por não serem auditadas são pequenas e a rentabilidade não melhora.

3) Falta de transparência e controlo

Sem auditoria, a transparência geral é reduzida e as autoridades têm menos informação para exercer o controlo e a fiscalização em várias áreas.

4) Maior risco de crime económico, incluindo evasão fiscal

A tendência para não haver a auditoria é maior nos setores com um alto risco de crime económico e evasão fiscal. A desaceleração do crescimento pode indicar que as empresas que optam por deixar de ter auditoria retêm mais impostos do que antes.

5) Mais erros na contabilidade

Sem auditoria, o número de erros nas demonstrações financeiras aumenta.

Recomendações e próximas etapas

Com base na conclusão de que os custos desta reforma superam os seus benefícios, o NAO recomenda ao Governo da Suécia a reintrodução da obrigação de auditoria para as pequenas empresas de responsabilidade limitada. O governo responderá às conclusões do relatório numa reunião plenária em abril de 2018.



Dinamarca segue o exemplo

O relatório do NAO provocou um debate sobre as consequências da isenção de auditoria das PME na Dinamarca. Os limites de isenção de auditoria na Dinamarca foram aumentados três vezes nos últimos doze anos - em 2006, 2010 e 2013. O Ministério das Finanças da Dinamarca anunciou agora a realização de um estudo sobre as consequências de diminuir a obrigação de auditoria.

Riscos da isenção de auditoria para PME

Isentar as PME da auditoria aumenta uma série de riscos para a economia. O relatório sueco destacou, em particular, o risco de erros contabilísticos, evasão fiscal e criminalidade económica.

Erros Contabilísticos

Conforme demonstrado pelo exemplo sueco, sem auditoria, as PME tendem a ter mais erros na sua contabilidade. Isso prejudica a fiabilidade das suas demonstrações financeiras e reduz a confiança que os utilizadores nelas depositam.

Impacto negativo na cobrança de impostos

A avaliação sueca indica que a isenção das PME da obrigação de auditoria pode aumentar a evasão fiscal e prejudicar a capacidade das autoridades de detetar tais crimes. Sem serem auditadas, as empresas correm um risco menor de que a evasão fiscal será descoberta. É mais fácil para as empresas relatar deliberadamente uma menor atividade económica e, assim, reduzir o lucro para reduzir impostos.

Fraude, corrupção, branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo

A auditoria serve como um fator dissuasor para o comportamento fraudulento e criminoso. Por exemplo, ajuda a dissuadir crimes como a fraude, a corrupção e branqueamento de capitais em empresas.

Dado o atual risco acrescido de terrorismo na Europa, o efeito de dissuasão da auditoria é fundamental, em especial para as PME, na medida em que reduz o risco de serem utilizadas para financiamento do terrorismo.

Insolvência empresarial

As PME têm uma responsabilidade corporativa perante terceiros, tais como os seus fornecedores, credores, investidores, funcionários e o próprio Estado. Se uma empresa não é auditada, a confiança desses terceiros interessados nas demonstrações financeiras e o rigor

da avaliação do desempenho dos negócios diminui. Posteriormente, a falta de confiança torna mais difícil para as PME operar e florescer.

Muitas PME beneficiam do privilégio e proteção de uma "responsabilidade limitada". Isso representa um risco para os credores, caso uma empresa de responsabilidade limitada não possa pagar as suas dívidas. A auditoria pode reduzir esse risco e proporcionar mais segurança aos credores e outros utilizadores das demonstrações financeiras. Sem auditoria, esse contrapeso desaparece.

Limitações ao acesso ao financiamento

O acesso ao crédito e financiamento permite o crescimento das PME, o que é do interesse de todos os países. De acordo com um inquérito³ do Banco Central Europeu, nos últimos anos, a procura das PME por financiamento externo tem aumentado na Europa. No entanto, a disponibilidade deste financiamento continua a representar um desafio para as PME. Esse desafio pode tornar-se ainda maior se uma empresa não tiver uma auditoria que proporcione mais credibilidade às suas demonstrações financeiras.

Conclusão

Existem políticas e opiniões nacionais divergentes sobre a auditoria das PME. Perante esse cenário, é interessante ver países como a Suécia e a Dinamarca a adotar uma abordagem empírica baseada em factos para avaliar a eficácia das reformas que aboliram a exigência de auditoria nas PME. Os decisores políticos discutirão ainda mais as implicações dos resultados da avaliação.

O exemplo Sueco é uma boa prática de formulação de políticas sólidas. É importante ser pragmático na formulação de políticas e ser capaz de adaptar ou mesmo reverter uma política se ela é mal sucedida ou pior, contraproducente.

No contexto da auditoria das PME, encorajamos todos os decisores políticos a tomarem decisões informadas com base em factos e provas e a considerar os benefícios da auditoria às PME, tanto para as próprias PME como para outras partes interessadas.

A Accountancy Europe formou um grupo de especialistas para fazer o debate a nível europeu sobre a melhor forma de responder aos desafios da auditoria das PME. Continuaremos também a analisar os desenvolvimentos nacionais na área da auditoria das PME.

¹ Estes dados são baseados no relatório da Comissão Europeia *Annual Report on European SMEs 2016-2017* disponível em https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review_en?pk_source=ec_newsroom&pk_medium=link&pk_campaign=spr17

² Um resumo deste relatório pode ser visto em https://www.riksrevisionen.se/PageFiles/27902/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_SUMMARY.pdf

³ Um resumo deste relatório pode ser visto em https://www.riksrevisionen.se/PageFiles/27902/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_SUMMARY.pdf

Banking Summit

Realizou-se no passado dia 6 de fevereiro a conferência designada Banking Summit, onde foram tratados os temas mais recentes relacionados com a área financeira. A Ordem participou no evento, tendo sido representada pelo seu Bastonário, José Rodrigues de Jesus, e pela Secretária-Geral, Ana Cristina Doutor.

Foram debatidas as ameaças e oportunidades trazidas pela multiplicação de novas sociedades de serviços financeiros tecnológicos, as designadas Fintech. Foram também abordadas as inovações significativas na área financeira e a velocidade de crescimento da oferta de serviços tecnológicos, quer em quantidade, quer em diversidade. Como não podia deixar de ser, a segurança e o controlo são preocupações basilares, quer a nível de proteção de dados, quer de prevenção do branqueamento e outros aspetos. A educação financeira foi também realçada como uma preocupação significativa e uma necessidade incontornável da sociedade

atual. As “criptomoedas” foram também tema de reflexão, nomeadamente a par da supervisão e da união monetária europeia.

O Governador do Banco de Portugal, Dr. Carlos Costa, na sua intervenção, referiu-se à regulamentação recente (Regulamento de Proteção de Dados, Diretiva Europeia relativa a pagamentos, normas prudenciais, ...), realçou a capacidade da tecnologia proporcionar aos Bancos, por um lado, o tratamento de informação em maior escala e, por outro lado, um maior pormenor, o que permitirá acrescida acuidade na avaliação do crédito, na gestão do risco e na definição do preço. Manifestou a sua preocupação pela iliteracia financeira e a necessidade de o cliente compreender a sua responsabilidade. Afirmou que todos devem assumir a responsabilidade pela mitigação do risco, passando pela sua aceitação pública, pelas Instituições de Crédito, pela supervisão e pelo legislador. Considerou que, neste contexto, o pior é o fenómeno de presunção da

supervisão. Referiu-se a três preocupações essenciais: a necessidade de antecipação da regulação, sem, contudo, ter a ilusão de “construir uma barragem contra o Pacífico”, o tratamento justo e equilibrado entre os diversos agentes e entre jurisdições e a identificação de novos riscos e a garantia da segurança. Foi referida a necessidade de investimento para uma adequada supervisão e regulação.

O encerramento do evento contou com a intervenção do Ministro das Finanças, Doutor Mário Centeno, que se referiu à estabilidade conseguida no sistema financeiro, mas notando que continua a ter de se enfrentar o desafio relativo ao crédito malparado, apesar da evolução positiva registada. Referiu que compete aos supervisores garantir o controlo do risco sistémico e que o Governo está a concluir um novo modelo de supervisão financeira, o Conselho de Supervisão e Estabilidade Financeira, o qual irá melhorar a coordenação da supervisão e a qualidade da legislação.

Seminário IPP 2018 – Transparência e Rigor das Finanças Públicas

Realizou-se o Seminário IPP 2018, o qual abordou a qualidade do Orçamento de Estado (OE) e do respetivo processo de elaboração. As conclusões apresentadas incidiram essencialmente sobre o facto de haver necessidade de uma melhoria significativa no processo de elaboração do OE, na promoção da participação dos cidadãos e na qualidade da informação prestada. Foi também referido que Portugal se encontra acima da média do conjunto de países objeto da análise efetuada.

Tomada de posse da Reitoria do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Realizou-se no passado dia 8 de março a tomada de posse da Reitora do ISCTE – IUL, a Senhora Professora Doutora Maria de Lurdes Rodrigues. Salienta-se que também tomou posse como Vice-Reitor o Colega José de Azevedo

Rodrigues, anterior Bastonário da Ordem. A Ordem, que foi representada pelo Vogal do Conselho Diretivo, António de Sousa e Menezes e pela Secretária-Geral, Ana Cristina Doutor, congratula-se com o seu novo cargo e formula votos de sucesso.



Falecimento da Doutora Ana Maria Rodrigues



Faleceu em 19 de janeiro de 2018 a Professora Ana Maria Rodrigues, à data Presidente da Comissão de Normalização Contabilística e Professora na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. A Ordem recebeu com pesar a triste notícia, muito lamentando a ausência que será fortemente sentida na corrente portuguesa dos pensamentos e ensinamentos da Contabilidade e da Fiscalidade.

Nesta revista presta-se singela homenagem nas páginas 41 e seguintes.

Doutoramento Honoris causa de António Guterres

Realizou-se no passado dia 19 de fevereiro, na aula magna da reitoria da Universidade de Lisboa, a cerimónia de doutoramento honoris causa, de António Guterres, atual Secretário Geral da Organização das Nações Unidas. A Ordem esteve representada pelo seu Vice-Presidente, Óscar Figueiredo.

Tomada de posse da Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados

Tomou posse, no passado dia 5 de março, a Dra. Paula Franco, como Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados, em cerimónia que decorreu no auditório António Domingues Azevedo. A OROC esteve representada pelo seu Bastonário, José Rodrigues de Jesus e outros Colegas.

Conselho Disciplinar da OROC – Súmula da Atividade em 2017

Movimento ocorrido nos processos disciplinares e nos processos de inquérito no ano de 2017

Natureza	Número de processos	Arquivados	Apensados a outros processos	Convertidos em PD	Sancionados	Transitados para 2018
Processos de Inquérito	8	4		1		3
Transitados de 2016 (*)	3	3				
Instaurados em 2017	5	1		1		3
Processos Disciplinares	39	10	1		16	12
Transitados de 2016 (**)	28	6	1		16	5
Instaurados em 2017	11	4			-	7

(*) 1 Processo transitado de 2015

(**) 2 Processos que transitam de anos anteriores, encontram-se suspensos aguardando decisão sobre Processo Judicial e 1 Processo instaurado em 2016 foi apensado ao outro processo de 2015

Processos de Inquérito e Processos Disciplinares arquivados e sancionados
Motivos arquivamento – Penas aplicadas – Matérias dos processos

Processos Arquivados e Sancionados e a Escala das penas aplicadas	Número de Processos	Matérias dos Processos e Natureza da infração		
		Qualidade do trabalho	Ética e deontologia	Outros deveres funcionais
Arquivados	13	4	8	1
• Inexistência de matéria para acusação/sancionamento	9	3	5	1
• Prescrição dos factos	2	1	1	
• Desistência do participante	2	-	2	
Sancionados	16	9	3	4
• Advertência	3			3
• Advertência registada	1	-	1	
• Multa de €1.000	1	1		
• Multa de €1.500	2	1		1
• Multa de €4.500	4	3	1	-
• Multa de €8.000	2	2		
• Multa de €9.000	1	1	-	-
• Multa de €10.000	1	1	-	-
• Suspensão 5 anos	1		1	-
Total dos Processos	29	13	11	5



Encontros na Ordem

No dia 6 março, realizou-se em Viseu um encontro, com tema livre, com o Senhor Bastonário Dr. José Rodrigues de Jesus.

Para além deste encontro, os temas abrangidos noutros encontros que ocorreram, em Lisboa e no Porto, no trimestre de janeiro a março de 2018 e respetivos oradores foram os seguintes:

Economia Circular e Descarbonização

Senhora Professora Doutora Inês Costa e Senhora Engenheira Ana Paula Rodrigues, do Gabinete do Ministério do Ambiente.

A promoção da concorrência nas Profissões Liberais

Senhor Dr. Jorge Fernandes Ferreira, Chefe da Unidade Anti - Cartel da Autoridade da Concorrência.

Competências para progressão na carreira

Senhora Doutora Susana Almeida Lopes, Psicóloga, da Direção da Ordem dos Psicólogos.

O Registo Central do Beneficiário Efetivo e o regime da conversão de suprimentos em capital

Senhora Dra. Teresa Brito da Silva e a Senhora Dra. Ana Sofia Batista, da Sociedade Abreu Advogados

Comunicação e controlo da estratégia – abordagem de inovação organizacional

Senhor Dr. Jorge Coelho, Sócio gerente da SisConsult e Presidente do IPBPM – Instituto Português de Business Process Management.

Os desafios da inovação Financeira – as grandes questões relacionadas com: A transformação regulatória em curso, as moedas virtuais e o *distributed ledger technology*; A cibersegurança e a proteção de dados

Senhor Dr. Helder Rosalino, Administrador do Banco de Portugal e o Senhor Eng.º Carlos Moura, um dos responsáveis pela área tecnológica do Banco de Portugal.

AUDITORIA A EMPRESAS DO SETOR DO RETALHO: do planeamento às conclusões de auditoria

Auditoria



Mariana Lopes Bernardino
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



1. Introdução

A importância do planeamento de uma auditoria, independentemente do setor, área de negócio ou dimensão da empresa, encontra-se patente na ISA 300: “planejar uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”. De facto, um planeamento atempado e adequado às características da entidade e do seu meio envolvente permitirá que o auditor privilegie as áreas mais relevantes, que identifique atempada e convenientemente potenciais problemas, que gira o trabalho de forma eficaz e eficiente, definindo uma equipa de auditoria com as características necessárias (incluindo o eventual envolvimento de peritos).

Por outro lado, de acordo com a ISA 315, compete ao auditor, em cada processo de auditoria, recolher informação relevante que lhe permita obter conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo do seu controlo interno, por forma a identificar riscos de distorção material devido a fraude ou erro, e implementar respostas adequadas aos riscos avaliados. Para aquisição de conhecimento,

o auditor pode recorrer a diversas técnicas, como a indagação dos órgãos de gestão e pessoal-chave da empresa, os procedimentos analíticos, a observação e inspeção, não descurando, naturalmente, a informação histórica previamente obtida, caso se trate de uma auditoria recorrente.

Assim, não havendo duas empresas iguais, não existem processos de auditoria absolutamente idênticos, isto é, cada processo de auditoria é customizado à empresa que está a ser auditada, garantindo-se, naturalmente, o cumprimento das ISA e demais disposições técnicas disponibilizadas pela OROC.

O presente artigo pretende apresentar, com exemplificações práticas, algumas características específicas de empresas que operam no setor do retalho que se mostram relevantes para o processo de auditoria, explorando o seu impacto no planeamento, na estratégia adotada, nos procedimentos substantivos encetados e nas conclusões do auditor.

2. Algumas características do setor do retalho

Enquadrando os leitores, cumpre-me referir algumas das características que têm sido identificadas nas empresas que operam na referida área de negócio, que se mostram relevantes para o processo de auditoria de uma forma geral.

As empresas que se inserem neste setor são caracterizadas pela venda ao público de produtos, independentemente da sua natureza, através de estabelecimentos comerciais (lojas). A existência de uma rede de lojas resulta numa dispersão geográfica dos ativos da empresa a vários níveis: ativos fixos tangíveis, inventários e meios monetários. Por outro lado, estes mesmos ativos encontram-se facilmente acessíveis a um vasto conjunto de indivíduos, colaboradores da empresa ou não, facto que pode ser considerado um inventivo à apropriação indevida dos mesmos. Deste facto decorre, geralmente, um risco de distorção material devido a fraude em empresas do setor, a endereçar no processo de auditoria.

No que respeita às transações correntes em operações de rotina, este setor poderá caracterizar-se pelo número significativo de transações, muito embora grande parte destas possa apresentar valor unitário reduzido. Por exemplo, o volume de vendas de uma empresa deste tipo pode resultar de centenas ou milhares de transações diárias, de valor pouco significativo. Cada uma das transações pode ser imaterial quando considerada individualmente, mas o seu conjunto será considerado material. Esta característica inerente ao setor é determinante para o processo de auditoria e para a estratégia global adotada, sobretudo no que respeita à avaliação do sistema de controlo interno e dos sistemas de informação que suportam o registo das referidas transações.

A diversidade de artigos vendidos pode, também ela, ser uma característica do setor do retalho. A necessidade de variedade e de ajustamento à procura dos clientes pode criar largos desafios ao nível da gestão e otimização de inventários, que poderão culminar num risco inerente elevado na asserção *valorização* dos inventários, decorrente da eventual obsolescência ou desvalorização dos artigos vendidos.

Por outro lado, a sazonalidade das vendas, já que muitas vezes o tipo de clientes-alvo e de produtos vendidos depende da época/período do ano no qual nos encontramos, e a existência de concorrentes geograficamente próximos são desafios à gestão do negócio e, conseqüentemente ao auditor. Estas características do negócio poderão ser vistas pelo auditor como um risco de negócio que afetará o risco de distorção material.

O setor caracteriza-se também pelo facto de a margem comercial das empresas que nele se inserem ser amplamente influenciada pelos descontos condicionais concedidos pelos fornecedores, vulgarmente designados por *rappel*. A necessidade de cálculo de estimativa e garantia de especialização do *rappel*, que se mostram muitas vezes complexos, poderá influenciar significativamente os resultados do período e a valorização dos inventários. Por outro lado, a subjetividade destas estimativas pode representar uma oportunidade de fraude ao nível da manipulação dos resultados do período. Considera-se que este facto eleva o risco inerente das rubricas das

demonstrações financeiras impactadas no registo destas transações, facto que deverá ser antecipadamente considerado na definição da estratégia e planeamento do processo de auditoria.

Finalmente, as empresas do setor do retalho têm habitualmente as suas operações assentes em sistemas de informação que suportam os registos contabilísticos em classes de transações consideradas relevantes para o processo de auditoria. Destacamos o facto de estas empresas apresentarem uma necessidade acrescida de operacionalizar uma plataforma que suporte os registos associados à gestão de inventários, por exemplo. Esta aplicação é, muitas vezes, a mesma que suporta o *front office* das lojas e o registo das vendas. A problemática que aqui se coloca reside na necessidade de testar os sistemas de informação relevantes e ajustar os procedimentos de auditoria a executar à relevância das tecnologias de informação no controlo interno da entidade.

3. Identificação de riscos

De acordo com a ISA 300, um auditor deve desenvolver um plano de auditoria que inclua uma descrição dos procedimentos de avaliação de risco planeados e dos procedimentos de auditoria adicionais planeados ao nível da asserção. Assim, o planeamento de uma auditoria deve incluir a descrição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados de avaliação de risco, que visam identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, quer a nível das demonstrações financeiras, quer a nível de asserções. Neste sentido, deverão ser desenvolvidos procedimentos que permitam identificar os riscos a considerar no processo de auditoria.

De acordo com a ISA 315, o processo de identificação e avaliação de risco de distorção material inclui:

- (i) avaliar os riscos identificados e a sua relação com as demonstrações financeiras como um todo ou com cada asserção
- (ii) avaliar a sua probabilidade de ocorrência; incluindo a possibilidade de distorção material

e de acordo com a ISA 330, o auditor deve:

- (iii) conceber e implementar respostas globais e conceber e executar procedimentos adicionais de auditoria que se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção material

O processo de identificação de riscos deverá levar em consideração os vários tipos de risco, por definição:

- **Risco de negócio** é um risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, ações ou inações significativas que possam afetar adversamente a capacidade de uma entidade atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objetivos e estratégias não apropriados.
- **Risco de distorção material (RDM)** é o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, decorrente de fraude ou erro. O RDM consiste em dois componentes, descritos como se segue ao nível da asserção:

- **Risco inerente** é a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados; e
- **Risco de controlo** é o risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.
- **Risco significativo** é um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.
- **Risco de deteção** é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que exista e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada com outras distorções.
- **Risco de auditoria** é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e de deteção.

Em face do enquadramento efetuado na secção anterior, apresenta-se abaixo um conjunto de riscos que são comumente identificados no processo de auditoria a empresas do setor do retalho e o respetivo impacto ao nível das contas e asserções.

N.º	Tipo de risco	Designação	Descrição do risco	Impacto ao nível das contas/asserções	
1.	RDM devido a fraude	Apropriação indevida de ativos	Apropriação indevida de meios monetários ou inventários, em face da dispersão e fácil acesso a ambos	Caixa e DO (11 e 12) Inventários (32)	Existência (E)
2.	RDM devido a fraude	Manipulação de resultados através do (não) reconhecimento de vendas	Manipulação deliberada das vendas, por via da omissão de transações, ou do registo de transações fictícias	Vendas (71)	Ocorrência (O) Plenitude (P)
3.	RDM	Sobrevalorização de inventários pela ausência de ajustamentos decorrentes de obsolescência	Inventários com baixa rotação e com indicadores de obsolescência sem registo de ajustamento de valorização por via de perdas por imparidade	Inventários (32)	Valorização (V)
4.	RDM	Passivos omissos	Erros ao nível do corte de operações, que resulta na subvalorização de passivos	Fornecedores (22) CMV (61) FSE (62)	Plenitude (P)
5.	RDM	Apuramento incorreto da estimativa de rappel devido à sua complexidade	Ocorrência de erros materiais ao nível do apuramento da estimativa de rappel a receber no ano N+1 relativo às compras efetuadas no ano N	CMVMC (61) Inventários (32)	Valorização (V)
6.	RDM	Abertura de novas lojas de concorrentes diretos nas proximidades	Abertura de lojas concorrentes na proximidade, com eventual impacto ao nível da afluência de clientes e, consequentemente, do volume de negócios	Demonstrações financeiras ao nível global	

No planeamento da auditoria, para além da avaliação do risco sob as diferentes perspetivas e tipologias de risco, é importante entender-se a correlação entre eles, nomeadamente entre risco inerente e de controlo, bem como o impacto desta relação na estratégia de auditoria por via da resposta do auditor aos riscos identificados.

No que respeita ao risco de controlo, a sua avaliação é condicionada pela estratégia adotada para a auditoria ao sistema de controlo interno e/ou resultados de avaliação obtidos. Isto é, o auditor pode conceber testes que lhe permitem avaliar a eficácia operacional dos

controlos na prevenção, deteção e correção de distorções materiais ao nível de uma asserção (testes aos controlos). Caso conclua positivamente sobre a eficácia dos controlos testados, o risco de distorção material é reduzido. Ao contrário, caso não se conclua positivamente sobre a eficácia dos controlos ou caso o auditor tenha optado por não executar testes aos controlos, a avaliação para uma determinada conta/asserção resulta necessariamente num risco moderado ou alto.

Consequentemente, a avaliação do risco de distorção material (ou avaliação combinada do risco, de acordo com o referencial anterior) é fundamental ao desenho dos procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais ao nível da asserção (procedimentos substantivos). Quanto maior o risco que decorre da avaliação de risco de distorção material, mais os testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos serão profundos e detalhados na sua natureza, de maior extensão e com recurso a amostras de maior dimensão, e com referência à integralidade do período em questão no que se refere a transação.

O processo de avaliação de eficácia operacional dos controlos deve ser efetuado em referência a ciclos de transações considerados relevantes na organização e que tenham sistemas de controlo interno relevantes para o efeito. Exemplificando, para o setor do retalho:

Ciclos de transações	Abordagem sugerida
Vendas/Recebimentos	de confiança no sistema de controlo interno
Compras/Pagamentos	de confiança no sistema de controlo interno
Processo de fecho de contas	substantiva

Em face dos riscos que afetam o ciclo de transações Vendas/Recebimentos, e sobretudo resultante do número e dispersão de transações desta natureza existentes no setor do retalho, a abordagem adotada será, necessariamente, uma abordagem de confiança no sistema de controlo interno. Ou seja, considera-se que no ciclo de transações Vendas/Recebimentos, em empresas do setor do retalho, devido às características das transações registadas (muitas transações de valor pouco significativo), dificilmente o auditor teria capacidade de executar procedimentos substantivos que lhe conferissem prova de auditoria suficiente e apropriada que lhe permitisse concluir positivamente e com a segurança necessária sobre as contas impactadas pelos registos associados ao referido ciclo de transações. O mesmo se aplica ao ciclo de transações Compras/Pagamentos.

O processo de fecho de contas inclui, sobretudo, operações de "não rotina" e estimativa, cujo nível de controlo interno é, geralmente, reduzido, devido às características das operações. Deste modo, optar-se-ia pela estratégia substantiva, sobretudo assente no recálculo.

4. Risco de distorção material devido a fraude

De acordo com a ISA 315, "o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando assim uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados".

Foram anteriormente exemplificados dois riscos de distorção material devido a fraude, nos quais nos vamos, agora, centrar.

Relembra-se que no âmbito de uma auditoria financeira, os riscos de fraude são entendidos como ações intencional e deliberadamente praticadas a fim de se obter vantagens ilícitas ou ilegais, e devem ser essencialmente objeto de atenção do auditor quando cause distorções materiais nas demonstrações financeiras. Cabe à gerência/administração desenhar e implementar mecanismos que previnam e detetem situações de fraude. Por outro lado, cabe ao auditor desenhar as respostas de auditoria suficientes e adequadas, que permitam concluir com razoável segurança de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material devido a fraude. As respostas encontradas pelo auditor devem contemplar procedimentos ao nível da análise e testes à efetividade dos sistemas de controlo interno, mas também procedimentos substantivos sobre as rubricas potencialmente distorcidas pelos riscos de fraude identificados.

Apropriação indevida de ativos

A apropriação indevida ou roubo de ativos é um ato de fraude cujo risco é comumente verificado no setor de retalho, sobretudo em duas vertentes: (i) posicionamento de inventários em superfícies comerciais de alguma dimensão, que facilita a ocorrência de roubos por eventuais clientes ou desvios pelos próprios empregados do estabelecimento, para benefício próprio; e (ii) dispersão de meios monetários em várias localizações (lojas, caixas de lojas e cofres) e acesso de várias pessoas a cada localização. A perpetuação de casos de fraude associados a roubos de ativos (inventário ou meios monetários) impactará as rubricas de balanço Caixa e depósitos bancários e Inventários, ambas na asserção Existência. Consequentemente, a empresa poderá apresentar nas suas demonstrações financeiras ativos que na realidade não existem, por terem sido roubados.

Manipulação de resultados através do (não) reconhecimento de vendas

Trata-se de um risco de manipulação deliberada do réditto de uma entidade, que pode ser perpetuado com duas finalidades distintas: (i) sobrevalorização de rendimentos, através do registo de vendas fictícias, para empolar resultados, dos quais possam depender prémios de performance de gerentes/administradores; ou (ii) subvalorização de rendimentos por ocultação de vendas que ocorreram para, deliberadamente, obter benefícios económicos em sede de pagamento de impostos.

Para ambos os riscos identificados, no que respeita à probabilidade de distorção material, esta pode considerar-se reduzida ou elevada, em função dos procedimentos e processos de controlo interno associados aos ciclos de transações potencialmente impactados pelos riscos identificados. Por exemplo, se uma empresa utilizar um sistema de informação específico para gestão de vendas, e este integrar na contabilidade automática e diariamente, possivelmente, a omissão de registo de vendas de um dia do ano poderá não ser suficientemente relevante para distorcer materialmente as demonstrações financeiras. Por outro lado a omissão referida a vários dias ou, se a referida integração for efetuada mensalmente, a omissão de vendas de um período poderá revelar-se uma distorção material. Esta aferição cabe ao julgamento do auditor, após análise dos sistemas de controlo interno ao nível de cada ciclo relevante de transações.

Apresentamos abaixo alguns exemplos de procedimentos substantivos que visam dar resposta direcionada aos riscos de distorção material devido a fraude identificados:

RDM devido a fraude	Resposta de auditoria - Procedimentos substantivos
Apropriação indevida de ativos	<ul style="list-style-type: none"> - Assistir e analisar fechos de caixa e contagem de caixa/cofre (4 vezes, por exemplo), ao longo do ano, com carácter de imprevisibilidade. - Realizar contagem de caixa/cofre com referência ao final do exercício. - Procedimentos analíticos que correlacionem as vendas do período com os fluxos de caixa. - Acompanhamento de contagens físicas intercalares e finais de inventários. - Procedimentos analíticos nas rubricas nas quais são reconhecidas diferenças de inventários e quebras, face ao volume de vendas da entidade e face à média do mercado.
Manipulação de resultados através do (não) reconhecimento de vendas	<ul style="list-style-type: none"> - Para um conjunto de dias/meses selecionados de forma aleatória ou com recurso a julgamento, reconciliação entre os mapas que resumem as vendas diárias/mensais por modalidade de recebimento (obtidos do <i>front office</i> da loja) com os registos da contabilidade. - Teste de detalhe a transações ocorridas no período, confrontando dados de guias de remessa/transporte, faturas e comprovativo bancário recebimento. - Procedimentos analíticos que permitam comparar vendas mensais por loja com o período homólogo, com orçamentos e com dados externos do mercado (se disponíveis). - Teste ao corte de operações com base na análise de tendências e sazonalidade das vendas. - Teste de transações registadas fora do período laboral ou por utilizadores que não registam, habitualmente, transações desta natureza. - Reconciliar dados analíticos da gestão e dados reportados à Autoridade Tributária, com a informação da contabilidade.

5. Sistemas de informação

A generalidade das empresas encontra-se dependente da informação processada e gerada por sistemas informáticos, cuja qualidade pode afetar as decisões tomadas pela gerência e a qualidade do relato operacional e financeiro. As tecnologias de informação e sistemas informáticos são mais ou menos robustos, mediante a complexidade das operações e dimensão das sociedades.

As características dos sistemas de informação, podem afetar (i) o tipo de procedimentos executados pelo auditor aquando da análise dos sistemas de controlo interno e contabilístico; (ii) a definição de riscos de fraude, inerentes e de controlo, e, consequentemente, a respostas de auditoria definidas para cada um deles; e (iii) a conceção e realização de testes aos controlos implementados em cada ciclo de transações significativas e dos procedimentos substantivos a executar.

Assim, apesar de não alterarem o objetivo e âmbito de uma auditoria, os sistemas informáticos que suportam a atividade de uma empresa, quer na sua vertente operacional, ou na sua vertente administrativa e financeira, afetam, no entanto, os procedimentos a executar pelo auditor sobretudo no âmbito da compreensão e avaliação dos sistemas de controlo interno da entidade. No limite, caso o auditor conclua que não possui conhecimentos técnico-informáticos que viabilizem a realização de determinados procedimentos, deve recorrer aos serviços de um perito técnico e independente, utilizando as conclusões deste no âmbito do processo de auditoria de uma forma geral.



Auditoria

Vejam os exemplos abaixo que pretendem ilustrar o impacto da natureza dos sistemas de informação e seu envolvimento nos procedimentos e processos de controlo interno num determinado ciclo de transações na natureza dos procedimentos de revisão e teste aos referidos procedimentos:

Ciclo de transações	Descrição da atividade	Testes aos controlos / Procedimentos substantivos - Exemplos
Vendas/ Recebimentos	As vendas efetuadas no <i>front office</i> da loja são automaticamente integradas na contabilidade com uma periodicidade diária	<ol style="list-style-type: none"> (1) Definir um conjunto de dias do ano (30, por exemplo), escolhidos aleatoriamente, e verificar se os dados das vendas que constam no <i>front office</i> correspondem aos que foram registados na contabilidade em cada um dos dias selecionados. (2) Verificar se existem vendas integradas na contabilidade em dias nos quais a loja não abriu ao público. (3) Verificar se são identificados registos manuais nas contas de vendas que recebem, apenas, de acordo com o processo, movimentos que decorrem da integração do <i>front office</i>.
	As vendas efetuadas no <i>front office</i> da loja são automaticamente integradas na contabilidade com uma periodicidade mensal	<ol style="list-style-type: none"> (1) Definir um conjunto de meses do ano (3, por exemplo), escolhidos aleatoriamente, e verificar se os dados das vendas que constam no <i>front office</i> correspondem aos que foram registados na contabilidade em cada um dos meses selecionados. (2) Verificar se são identificados registos manuais nas contas de vendas, que recebem apenas, de acordo com o processo, movimentos que decorrem da integração do <i>front office</i>.
	As vendas efetuadas no <i>front office</i> da loja são manualmente integradas na contabilidade com uma periodicidade mensal. A contabilização é efetuada por um colaborador, e é reconfirmada/ revista por outro	<ol style="list-style-type: none"> (1) Definir um conjunto de meses do ano (4, por exemplo), escolhidos aleatoriamente, e verificar se os dados das vendas que constam no <i>front office</i> correspondem aos que foram registados na contabilidade em cada um dos meses selecionados. (2) Verificar para um conjunto de meses do ano (4, por exemplo), escolhidos aleatoriamente, se existem evidências de que o controlo manual foi elaborado e reconfirmado/revisto.

Os breves exemplos apresentados permitem-nos concluir, de facto, sobre importância das tecnologias de informação no sistema de controlo interno, e o impacto das mesmas nos procedimentos de monitorização de controlos executados no âmbito da análise aos sistemas de controlo interno efetuada no âmbito de uma auditoria financeira.



6. Atividades de controlo e sua monitorização

Como foi atrás referido, as atividades de controlo encontram-se, geralmente, agrupadas por ciclos de transações. Cada ciclo de transações relevante suporta-se num processo que estabelece e define procedimentos a executar por cada interveniente. As atividades de controlo são, por isso, procedimentos de um ciclo de transações que visam garantir que as contas/asserções impactadas por cada ciclo são isentas de erros materialmente relevantes. São atividades que visam prevenir, detetar e corrigir eventuais distorções que possam ocorrer.

No setor em análise, o retalho, existem operações e transações registadas numa base diária (transações de rotina) que poderão ser consideradas simples do ponto de vista da complexidade técnico-contabilística, mas assumem a sua preponderância devido à natureza dos riscos associados à operação de empresas cuja finalidade é a venda ao público em geral de um conjunto vasto de artigos, a um grupo de clientes diversificado e não homogéneo. Refiro-me, por exemplo, ao ciclo de Vendas/Recebimentos.

Após a execução de procedimentos que conferem ao auditor conhecimento suficientemente detalhado sobre o ciclo de transações em análise, particularmente para o ciclo de transações referido, apresenta-se um conjunto de exemplos de testes substantivos que podem ajudar a concluir sobre a eficácia dos controlos:

Descrição da atividade de controlo	Erro que visa mitigar	Testes aos controlos - Exemplificação de programa de trabalho
Os preços de venda são diariamente atualizados na base de dados do <i>front office</i> e na informação disposta na loja para o cliente	Faturação e venda de artigos pelo valor errado	Para um conjunto de artigos (30, por exemplo) escolhidos aleatoriamente na loja, verifique se o preço exposto ao cliente coincide com o preço que consta na base de dados do <i>front office</i> .
Os preços de venda inseridos no <i>front office</i> não podem ser manipulados, com exceção de autorização informática do chefe de loja	Manipulação deliberada dos preços de venda	Nas caixas, simule a manipulação de preços, e corrobore a necessidade de intervenção da chefe de lojas. <i>Nota:</i> por se tratar de um controlo aplicacional, pode ser efetuado uma única vez em cada uma das caixas da loja.
No final de cada dia é retirada uma listagem dos preços manipulados no <i>front office</i> face à base de dados e justificada cada alteração	Manipulação de preços não justificada	Para um conjunto de dias do ano (30, por exemplo), verifique que o controlo das listagens de preços manipulados foi analisada e os mesmos foram integralmente justificados.
As vendas efetuadas no <i>front office</i> da loja são automaticamente integradas na contabilidade com uma periodicidade diária	Vendas não registadas na contabilidade Registo de vendas fictícias Registo de vendas pelo valor e no período errado	Para um conjunto de dias do ano (30, por exemplo) escolhidos aleatoriamente, e verifique se os dados das vendas que constam no <i>front office</i> correspondem aos que foram registados na contabilidade em cada um dos dias selecionados.
Inventário físico	Saídas e entradas de artigos não registadas Quebras de inventários não registadas	Analise o plano de inventários e verifique a existência de evidência de realização dos mesmos (se rotativos ao longo do ano). Acompanhe um inventário físico (se rotativos ao longo do ano). Para um conjunto de artigos (30, por exemplo), verifique que a quantidade efetiva em loja coincide com os dados do sistema de controlo de inventários.
Cada colaborador das caixas elabora, no final do seu turno, o seu controlo de caixa por modalidade de recebimento	Vendas/Recebimentos não registados, registados pelo valor errado ou fictícios	Assista a um fecho de caixa, verificando os procedimentos executados em face da atividade de controlo teoricamente definida. Para um conjunto de fechos de caixa (30, por exemplo) selecionados aleatoriamente, verifique um dos fechos de caixa do dia, confirmando se foram identificadas diferenças e se as mesmas foram devidamente justificadas.
O sistema gera uma listagem de diferenças de caixa que analisada diariamente pelo chefe de loja	Vendas/Recebimentos não registados, registados pelo valor errado ou fictícios	Para um conjunto de dias do ano (30, por exemplo), verifique que o controlo das listagens de diferenças de caixa foram analisadas e as diferenças identificadas integralmente justificadas.
O chefe de loja confere os totais diários de vendas por modalidade de recebimento, com os dados acumulados dos fechos de caixa do dia	Vendas/Recebimentos não registados, registados pelo valor errado ou fictícios	Para um conjunto de dias do ano (30, por exemplo), verifique que o controlo das vendas por modalidade de recebimento foi efetivamente confrontado com os dados de fechos de caixa acumulados do dia, e que eventuais discrepâncias foram devidamente justificadas.
Reconciliações bancárias elaboradas mensalmente	Recebimentos/Pagamentos não registados, registados pelo valor errado ou fictícios	Para um conjunto de meses do ano (3, por exemplo) selecionados aleatoriamente, verifique que foram elaboradas as reconciliações bancárias e devidamente identificados eventuais movimentos não refletivos nos extratos bancários ou na contabilidade.

Sobre as atividades de controle no setor do retalho, cumpre, ainda, refletir sobre uma problemática comum: a dispersão associada à existência de diversos estabelecimentos de venda ao público e conseqüente dispersão geográfica.

Em primeiro lugar, em face desta problemática, a necessidade de formalização de procedimentos com vista à sua uniformização é, naturalmente, acrescida. Em segundo lugar, destaca-se também a necessidade de monitorização por parte da gerência/administração sobre a implementação prática dos mesmos. Por último, do ponto de vista da auditoria externa, a multiplicidade de lojas e a sua dispersão geográfica impedem, muitas vezes, que os procedimentos executados se efetuem em todos os estabelecimentos. Assim, a equipa de auditoria terá que encontrar, com base no seu julgamento profissional, critérios de escolha que lhe permitam selecionar quais os estabelecimentos nos quais se vai proceder à monitorização as atividades de controle. A este respeito, poderão ser critérios a considerar:

- (i) Volume de vendas por loja e desempenho operacional;
- (ii) Valor de inventários;
- (iii) Dimensão física da loja e número de funcionários;
- (iv) Resultados de monitorização de períodos anteriores ou resultados de monitorização pela equipa de auditoria interna (se existente);
- (v) Outros.

Independentemente dos critérios utilizados nesta definição, deve ser sempre introduzido um elemento de imprevisibilidade na escolha e, quanto às localizações escolhidas, deve ser considerada alguma rotatividade.

Normas Internacionais de Auditoria referidas no artigo:

ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras;

ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

ISA 705 – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente



7. Procedimentos substantivos

Nesta secção pretende-se enquadrar e exemplificar procedimentos substantivos especificamente desenvolvidos no âmbito de auditoria a empresa do setor do retalho, em áreas relevantes para o setor. Salvaguarda-se, como foi atrás referido, que a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos substantivos deverá ser função da avaliação dos riscos de distorção material, resultante das atividades de planeamento de auditoria e da análise efetuada ao sistema de controlo interno da empresa.

7.1 Inventários e Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)

As rubricas de Inventários e CMVMC são consideradas significativas e são impactadas pelas transações que decorrem no âmbito do ciclo de Compras/Pagamentos. Sugerem-se, de seguida, alguns procedimentos substantivos a desenvolver:

Inventários e CMVMC	Descrição
Procedimentos analíticos substantivos	Executar procedimentos de revisão analítica, procurando identificar e entender as principais variações que ocorreram face ao período homólogo, ou ausência de variações esperadas.
Reconciliação entre a listagem de inventários e a contabilidade	Obter uma listagem de inventários antes e depois de decorrerem os procedimentos de contagem física e verificar se o valor global das listagens de inventário finais corresponde ao valor apresentado no balanço.
Considerações qualitativas sobre a listagem de inventários	Analisar qualitativamente as listagens disponibilizadas, verificando se as mesmas apresentam incongruências, como a existência de referências com quantidades negativas e/ou a existência de referências com quantidade mas com valor global de inventário nulo. A verificação de casos como estes são altamente indiciadores da ausência de um nível de controlo aceitável sobre estas rubricas ao longo do ano.
Teste às quantidades (inventário físico com referência à data de fecho)	Assistir apenas ao inventário físico em localizações a definir (caso existam múltiplas lojas/armazéns), concluindo, nomeadamente, em relação à: <ul style="list-style-type: none"> - identificação de diferenças de quantidades nas referências contadas (quantidade contada vs quantidade teórica); - dispersão dos produtos, organização dos artigos dentro da loja/armazém e outros factos que possam comprometer a salvaguarda de ativos; - identificação de produtos obsoletos ou que não apresentem condições de venda.
Teste à valorização de inventários	Para um conjunto de artigos selecionado, analisar os registos das últimas compras e respetivas faturas de fornecedores, concluindo sobre a valorização que foi atribuída à amostra selecionada.
Teste à realização de inventários	Para um conjunto de artigos selecionado, analisar os registos das primeiras vendas por artigo realizadas no ano subsequente, bem como as respetivas faturas emitidas a clientes, concluindo sobre o valor realizável líquido da amostra selecionada.
Análise de rotação de inventários	Indagar a gerência/pessoal-chave sobre a análise de rotação de inventários, identificando artigos com baixa rotação. Concluir sobre a necessidade de registo de ajustamentos de valorização de inventários para artigos considerados de baixa rotação e cuja probabilidade de venda dependa de um ajustamento do PVP.
Análise documental de compras do período e teste ao corte de operações	Analisar documentalmente uma amostra de transações de compras efetuadas no ano, com particular enfoque nas compras que foram registadas no final do exercício que se encontra a ser auditado, também nos documentos de compra registados nos primeiros meses do período seguinte, por forma a concluir sobre eventuais erros de corte de operações. Obter guias de remessa/guias de transporte que atestam a receção de mercadoria no período correto.
Recálculo do CMVMC	Proceder ao recálculo do CMVMC.
Recálculo da estimativa de <i>rappel</i>	Obter o cálculo da estimativa de <i>rappel</i> a receber no ano subsequente decorrente de compras efetuadas no ano corrente. Recalcular a estimativa calculada com base nos dados disponibilizados pelo cliente, concluindo sobre os seus pressupostos, o seu rigor matemático e a sua imputação enquanto ajustamento ao CMVMC e à valorização de Inventários. Selecionar, com base no julgamento do auditor, um conjunto de contratos e testar a totalidade da informação da qual depende o cálculo do <i>rappel</i> (volume de compras, condições do contrato, etc.). Concluir sobre a estimativa, corroborando-a com recurso à análise de eventos subsequentes (se possível).

7.2 Vendas

A rubrica de Vendas é considerada significativa e é impactada pelas transações que decorrem no âmbito do ciclo de Vendas/Recebimentos. Sugerem-se, de seguida, alguns procedimentos substantivos a desenvolver:

Vendas	Descrição
Procedimentos analíticos substantivos	Analisar a informação não financeira sobre a atividade operacional da firma, enquadrando-a com a informação financeira disponível. Comparar informação dados de vendas e margem por loja, por secção e por mês, comparando a informação do ano corrente com dados históricos e orçamentos.
Testes de detalhe/teste às transações	Selecionar um conjunto de meses do ano nos quais se vão executar os testes de detalhe (aconselha-se a inclusão do mês de dezembro). Relativamente aos meses selecionados, selecionar um conjunto de dias e identificar uma ou várias faturas emitidas nos dias previamente selecionados, executando os seguintes procedimentos: <ul style="list-style-type: none">- Verificação da conformidade dos dados da fatura, incluindo preço de venda definido no sistema, dados relativos ao IVA, entre outros;- Confirmação de que a referida fatura consta na listagem diária/mensal de documentos emitidos;- Verificação de que o valor total da listagem de documentos emitidos se encontra em conformidade com os rendimentos de vendas registado na contabilidade no dia/mês;- Verificação de que, para os meses selecionados, de acordo com as reconciliações bancárias, não existem movimentos em aberto que possam representar recebimentos não registados ou recebimentos fictícios registados;- Verificação de que, para os meses selecionados, o valor da rubrica de caixa se encontra em conformidade com as conferências de caixa efetuadas no final do mês.
Teste à numeração sequencial de faturas	Verificar se a informação das faturas que consta na contabilidade é sequencial, ou se, pelo contrário, existem lapsos que poderão corresponder a faturas emitidas não registadas na contabilidade.
Verificação da conformidade dos dados contabilísticos com a informação reportada à AT	Verificar se a informação reportada à AT através do SAFT/Portal e-fatura é consistente com os dados da contabilidade.
Análise de detalhe aos movimentos registados nas contas de vendas	Por forma a verificar se terão existido correções manuais aos montantes de vendas com vista à sua manipulação deliberada do rédito, analisar os movimentos registados nestas contas por tipo de documento. Identificar registos efetuados em dias nos quais o estabelecimento se encontra encerrado, em horário que não corresponde ao horário de funcionamento ou, ainda, por utilizadores que habitualmente não procedem a registos.
Análise de notas de crédito emitidas subsequentemente ao final do exercício	Identificar as notas de crédito emitidas após o termo do exercício que pretendam corrigir rédito reconhecido no ano corrente, indagando a motivação da sua emissão.

Não foram, deliberadamente, efetuadas referências à dimensão das amostras a testar, na medida em que essa escolha deverá ser efetuada pelo auditor em função do seu julgamento e em função das conclusões decorrentes do processo de avaliação de risco de distorção material. Exemplificando, para o teste de detalhe/teste às transações das Vendas poderá ser suficiente testar 30 transações no ano, caso se conclua positivamente sobre a eficácia do sistema de controlo interno no ciclo de transações Vendas/Recebimentos, ou, pelo contrário, testar uma amostra de 100 transações no ano pode não proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada caso se tenha concluído negativamente sobre a eficácia do sistema de controlo interno no referido ciclo de transações.

8. Conclusões de auditoria

De acordo com a ISA 700 – Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras, § 10, “o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável”.

As circunstâncias nas quais se emite uma opinião modificada encontram-se patentes no § 6 da ISA 705. De acordo com o referido parágrafo, “o auditor deve modificar a opinião no seu relatório

quando: (a) Concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material.”

A ISA prevê duas circunstâncias segundo as quais se incluem modificações na opinião a emitir através da apresentação de reservas:

- Quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor concluir que as distorções identificadas, individualmente ou no seu conjunto, são materiais, mas não profundas, para as demonstrações financeiras (vulgarmente designado por reserva por desacordo); e
- Quando o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que lhe permitisse basear a sua opinião, sendo esta limitação material, mas não profunda (vulgarmente designado por reserva por limitação de âmbito).

Veja-se o exemplo da Empresa A, tendo o auditor, para além de ter concluído negativamente sobre a confiança no sistema de controlo interno no ciclo de transações Compras/Pagamentos, constatado os seguintes factos na execução de procedimentos sobre as rubricas de Inventários e CMVMC:

- as listagens de inventários (antes de efetuados os procedimentos de contagem física) apresentam referências com quantidades negativas e referências com quantidade mas com valor global de inventário nulo;
- da verificação física parcial, conclui-se (i) existência de várias diferenças de quantidades (quantidade contada não correspondente à quantidade teórica), (ii) dispersão dos produtos e falta de organização dos artigos dentro da loja/armazém, facto que pode comprometer a salvaguarda de ativos, e (iii) identificação de vários produtos obsoletos, sem qualquer venda desde a abertura da loja;
- da análise à valorização e realização, para as referências selecionadas, constatou-se que várias delas não apresentavam movimentos de compra ou vendas desde a data da abertura da loja.

Num cenário assim, a opinião de auditoria seria modificada por não ter sido possível obter prova suficiente.

9. Conclusão

O processo de auditoria a empresas do setor do retalho apresenta desafios interessantes ao auditor. Percorreu-se, ao longo do presente artigo, alguns dos aspetos considerados mais relevantes, desde a fase de planeamento da auditoria até à sua conclusão.

Pretendeu-se evidenciar a importância do planeamento da auditoria, sobretudo no que respeita à definição dos riscos para os quais o auditor deve desenhar resposta de auditoria totalmente customizada, para que o auditor direcione os procedimentos a executar

nas várias fases da auditoria. Uma estratégia de auditoria eficiente e eficaz considera, necessariamente, todos estes aspetos durante o seu planeamento.

Conclui-se que o sistema de controlo interno deve ser desenhado com o objetivo final de conferir fiabilidade ao relato financeiro da entidade, razão pela qual a sua qualidade impacta substancialmente na estratégia de auditoria adotada e, em última instância, nas conclusões do auditor.

Finalmente, pretendeu-se esclarecer que a análise substantiva de saldos e transações do período se encontra inteiramente dependente do planeamento da auditoria e da avaliação efetuada pelo auditor aos sistemas de controlo interno. A natureza dos procedimentos efetuados é tão mais exaustiva, abrangente e detalhada, quanto maior for o nível de risco que resulta da avaliação do risco de distorção material.

Particularmente no setor do retalho aqui em análise conclui-se que, pelas suas características, existe uma complementaridade e interdependência significativas entre a análise dos sistemas de controlo interno nos ciclos de transações relevante e as conclusões dos procedimentos substantivos executados na formulação da conclusão do auditor.

SIPTA
Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

Português

O SOFTWARE DE AUDITORIA

A auditoria pode agora ser efetuada de forma mais simples, mais rigorosa, mais rápida e mais eficaz!

Com o SIPTA, promova a:

- ✓ Produtividade das suas equipas
- ✓ Eficiência e eficácia dos processos

Cumprindo com as ISA's (Normas Internacionais de Auditoria), utilize processos automatizados:

- ✓ Planeamento
- ✓ Programas de trabalho
- ✓ Amostragem estatística
- ✓ Análises substantivas e de conformidade
- ✓ Circularização
- ✓ Demonstrações financeiras
- ✓ e outros...

Descubra mais as potencialidades que temos para lhe oferecer em www.sipta.pt e solicite já a sua apresentação.

www.sipta.pt
geral@sipta.pt
239 918 214 • 962 466 048 • 964 197 517

WIS4
Web Integrated Systems, Ltd



Novo Normativo de Auditoria

Auditoria



Susana Maria de Jesus Gomes Abrantes
REVISORA OFICIAL DE CONTAS





1 – Normativo em vigor em Portugal

1.1 - Enquadramento

A 1 de janeiro de 2016, com a entrada em vigor da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Lei 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria foram introduzidas várias alterações no normativo português. Há a destacar as seguintes: a adoção das Normas Internacionais de Auditoria (ISA), atribuição à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) da supervisão pública de Revisores Oficiais de Contas (ROC) e Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), atribuição à CMVM da responsabilidade de assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção de ROC e SROC que realizem a revisão legal das contas de Entidades de Interesse Público (EIP), clarificação e alargamento da definição de EIP e obrigação de adoção de novos modelos de relato. As alterações relacionam-se com uma maior exigência em relação a matérias como: a independência, a comunicação, a continuidade, o ceticismo, o julgamento profissional e também a nível de supervisão e controlo de qualidade.

1.2 – Normativo vigente em Portugal

Atualmente em matéria de auditoria há a destacar o seguinte normativo vigente em Portugal:

- Estatuto da Ordem de Revisores Oficiais de Contas (EOROC) (Novo em vigor desde 1 de janeiro de 2016);
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
- Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA) (Novo em vigor desde 1 de janeiro de 2016);
- Normas Internacionais de Auditoria (ISA).

De notar que são emitidos Guias de Aplicação Técnica (GAT) com vista à melhor aplicação das Normas Internacionais de Auditoria

1.3 – Guias de Aplicação Técnica (GAT)

Com a adoção do novo normativo a Ordem dos Oficiais de Contas passou a emitir Guias de Aplicação Técnica, até ao momento já existem os seguintes:

Guia de Aplicação Técnica (GAT)	Descrição
GAT N.º 1 (Revista)	APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA (ISA) - NOVOS MODELOS DE CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS/RELATÓRIO DE AUDITORIA
GAT N.º 2	MODELOS DE RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
GAT N.º 3	MODELOS DE RELATÓRIO DE CONCLUSÕES FACTUAIS NOS TERMOS DA NORMA REGULAMENTAR N.º 5/2016-R, DE 12 DE MAIO, DA AUTORIDADE DE SUPERVISÃO DE SEGUROS E FUNDOS DE PENSÕES
GAT N.º 4	ACORDAR OS TERMOS E CONDIÇÕES DOS TRABALHOS DOS ROC
GAT N.º 5	APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA (ISA) - MODELO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA(1) PARA ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, INCLUINDO ORGANISMOS DE INVESTIMENTO EM CAPITAL DE RISCO
GAT N.º 6	APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA (ISA) - MODELOS DE CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS/RELATÓRIO DE AUDITORIA
GAT N.º 7	APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA (ISA) - MODELOS DE RELATÓRIOS
GAT N.º 8	RELATÓRIOS DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS NOS TERMOS DA NORMA REGULAMENTAR N.º 2/2017-R DE 24 DE MARÇO DA AUTORIDADE DE SUPERVISÃO DE SEGUROS E FUNDOS DE PENSÕES
GAT N.º 9	OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE
GAT N.º 10	OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE
GAT N.º 11	APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA (ISA) - TRADUÇÃO DE CLC/RA PARA LÍNGUA INGLESA

Salienta-se que o Guia Aplicação Técnica (GAT) n.º 1 (emitido a 28/07/2016 e revisto a 8/02/2017), contém as orientações a seguir e os novos modelos de relato (certificação legal das contas/relatório de auditoria), que houve necessidade de ajustar para estarem em consonância com os requisitos e estrutura constante do n.º 2 do artigo 45.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

A estrutura da certificação legal das contas/relatório de auditoria passa a ser a seguinte, consoante se trate de EIP ou de outras entidades:

Entidades de interesse Público	Outras Entidades
<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> Opinião Bases para a opinião Incerteza material relacionada com a continuidade Matérias relevantes de auditoria Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> Sobre o relatório de gestão Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 	<p>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> Opinião Bases para a opinião Incerteza material relacionada com a continuidade Matérias relevantes de auditoria (<i>opcional</i>) Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</p> <ul style="list-style-type: none"> Sobre o relatório de gestão

Fonte: OROC, Guia de Aplicação Técnica n.º 1

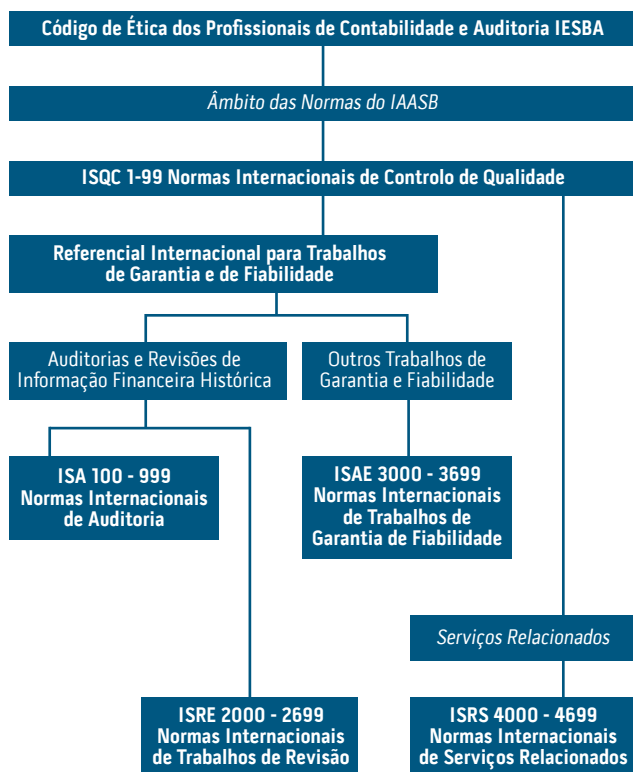
2 – Normas Internacionais de auditoria

As Normas Internacionais são emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), este “tem o compromisso de desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial”.¹

2.1 – Estrutura das normas emitidas pelo IAASB

As normas do IAASB regem a auditoria, a revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com Normas Internacionais. Não se sobrepõem às leis ou regulamentos que regem a auditoria de demonstrações financeiras históricas ou trabalhos de garantia de fiabilidade sobre outra informação, num determinado país, e que são exigidos de acordo com as normas nacionais desse país.

Estrutura das normas emitidas pelo IAASB é a seguinte:



Fonte: Manual das Normas Internacionais

- Normas Internacionais de Auditoria (ISA) devem ser aplicadas na auditoria de informação financeira histórica.
- Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE) devem ser aplicadas na revisão de informação financeira histórica.
- Normas Internacionais de Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) devem ser aplicadas em trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditoria ou revisão de informação financeira histórica.
- Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS) devem ser aplicadas a trabalhos de compilação, trabalhos para executar procedimentos acordados com respeito a informação financeira e outros trabalhos de serviços relacionados conforme especificados pelo IAASB.
- Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC) devem ser aplicadas a todos os serviços abrangidos pelas Normas de Trabalho do IAASB.

2.2 – Normas Internacionais de Controlo de Qualidade

A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1 trata do controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados. O controlo de qualidade tratado é o referente ao sistema de controlo de qualidade interno que tem que existir na estrutura de cada firma.

Esta norma refere que “o objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione garantia razoável de que”: “a firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis” e que “os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.”

A definição de *firma*, mencionada na norma, é a seguinte: *um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de auditores profissionais.*



Ferramenta de vanguarda à sua medida



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



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

2.3 – Auditorias de Informação Financeira Histórica

Existem 37 Normas Internacionais de Auditoria, conforme exposto no quadro seguinte:

Normas Internacionais de Auditoria (ISA)	Descrição
ISA 200	Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais
ISA 210	Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria
ISA 220	Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
ISA 230	Documentação de Auditoria
ISA 240	As responsabilidades do Auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras
ISA 250	Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras
ISA 260	Comunicação com os encarregados da Governação
ISA 265	Comunicar deficiências no controlo interno aos encarregados da governação e da gerência
ISA 300	Planear uma auditoria de demonstrações financeiras
ISA 315 (Revista)	Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente
ISA 320	A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria
ISA 330	As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados
ISA 402	Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços
ISA 450	Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria
ISA 500	Prova de Auditoria
ISA 501	Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Seleccionados
ISA 505	Confirmações Externas
ISA 510	Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura
ISA 520	Procedimentos Analíticos
ISA 530	Amostragem de Auditoria
ISA 540	Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações
ISA 550	Partes Relacionadas
ISA 560	Acontecimentos Subsequentes
ISA 570 (Revista)	Continuidade
ISA 580	Declarações Escritas
ISA 600	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes)
ISA 610 (Revista)	Usar o Trabalho de Auditores Internos
ISA 620	Usar o Trabalho de um Perito do Auditor
ISA 700 (Revista)	Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras
ISA 701	Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
ISA 705 (Revista)	Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente
ISA 706 (Revista)	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente
ISA 710	Informação Comparativa - Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas
ISA 720 (Revista)	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra
ISA 800	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial
ISA 805	Considerações especiais - Auditorias de demonstrações financeiras isoladas e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira
ISA 810	Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

As ISA estão agrupadas da seguinte forma:

- 200 – 299 Princípios e Responsabilidade Gerais
- 300 – 499 Avaliação do Risco e Resposta aos Riscos Avaliados
- 500 – 599 Prova de Auditoria
- 600 – 699 Usar o Trabalho de Terceiros
- 700 – 799 Conclusões de Auditoria e Relato
- 800 – 899 Áreas Especializadas

Cada ISA obedece à seguinte estrutura: introdução, objetivo, definições, requisitos, aplicação e outro material explicativo (explica-se detalhadamente o significado de cada requisito e o que se pretende que o mesmo cubra, inclui também exemplos de procedimentos). Algumas ISA incluem também, um ou mais apêndices com exemplos de assuntos com elas relacionados.

Nos pontos seguintes serão abordadas grande parte das ISA, de salientar que não serão todas. As abordadas foram agrupadas da seguinte forma:

- Princípios e responsabilidade gerais - ISA 200, ISA 210, ISA 230, ISA 240 e ISA 250;
- Planeamento e materialidade - ISA 300, ISA 315, ISA 320, ISA 330 e ISA 530;
- Prova de auditoria - ISA 500, ISA 501, ISA 505, ISA 520, ISA 540 e ISA 550;
- Comunicação - ISA 260 e ISA 265;
- Controlo de qualidade - ISA 220
- Conclusões e relato de auditoria - ISA 450, ISA 520, ISA 560, ISA 570, ISA 580, ISA 700, ISA 705 e ISA 706.



2.3.1 – Princípios e Responsabilidade Gerais

ISA 200

Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas de auditoria.

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das Demonstrações Financeiras

Objetivos gerais do auditor:

- Obter garantia razoável (nível elevado de garantia mas não absoluto) de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro,
- Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

Premissa:

Responsabilidades Gerência/ Encarregados de Governação

- Preparação Demonstrações Financeiras;
- Controlo Interno;
- Proporcionar informação relevante ao auditor
- Proporcionar ao auditor o acesso sem restrições a pessoas da entidade.

Requisitos:

Requisitos Éticos

- O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência;

Ceticismo Profissional

- O auditor deve planejar e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas);
- Ao longo de toda a auditoria deve fazer avaliação crítica da prova de auditoria, deve estar alerta para: a contradição, a fiabilidade, a fraude e a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais;

Julgamento Profissional

- O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações financeiras.
- O Julgamento profissional deve ser exercido ao longo de toda a auditoria;
- Em particular: a materialidade, o risco de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, a avaliação da prova de auditoria (suficiente e apropriada), avaliação dos julgamentos da Gerência,
- Elaboração de conclusões baseadas na prova.

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

- O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião;
- Conduzir a auditoria de acordo com as ISA.

Risco de Auditoria:

"...o risco do auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção."

Em termos matemáticos podemos ter:

$$RA = RDM \times RD$$

RA – Risco de auditoria
RDM – Risco de distorção material
RD – Risco de deteção
RI – Risco inerente
RC – Risco de controlo

$$RA = RI \times RC \times RD$$

O risco de auditoria é uma função do risco de distorção material (o risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria) e do risco de deteção (o risco que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos).

Risco de distorção material:

Ao nível global das demonstrações financeiras

- Refere-se aos riscos de distorção material que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afetar muitas asserções;

Ao nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações

- São avaliados a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
- O risco de distorção material compreende dois componentes: o risco inerente e o risco de controlo.
- Risco inerente significa, a suscetibilidade de que uma asserção (relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação) possa estar materialmente distorcida, individualmente ou agregada, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.
- Risco de controlo significa, o risco de que a ocorrência de uma distorção (relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação) e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.

Risco de deteção:

- Relaciona-se com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor que são por ele determinados para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo;
- Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de deteção é inversamente proporcional aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção
- Quanto maiores são os riscos de distorção material que o auditor crê existirem, menor é o risco de deteção que deve ser aceite e, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria exigida pelo auditor.

ISA 210

Acordar os termos de trabalhos de auditoria

Aborda as responsabilidades do auditor quando aceita ou continua um trabalho de auditoria.

Objetivos do auditor:

- Verificar que estão presentes as pré-condições para uma auditoria (referencial de relato aceitável);
- Confirmar que há entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria entre o auditor e a gerência / encarregados de governação

Auditorias iniciais:

- O auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a gerência/encarregados de governação:
- devem ser registados numa carta de compromisso de auditoria ou outra forma apropriada de acordo escrito e devem incluir:
 - Objetivo e âmbito da auditoria;
 - Responsabilidades do auditor e responsabilidades da Gerência;
 - Referencial de relato financeiro;
 - Forma e conteúdo de relatórios a emitir pelo auditor.

Auditorias recorrentes:

O auditor deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se existe a necessidade de relembrar à entidade os termos existentes do trabalho de auditoria.

ISA 230

Documentação de auditoria

Aborda a responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria para uma auditoria de demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Preparar documentação que proporcione o registo suficiente e apropriado dos fundamentos para o seu relatório e que a prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares.

O auditor deve preparar documentação de auditoria em tempo oportuno e a documentação deve ser suficiente para habilitar um auditor experiente sem ligação anterior à auditoria a compreender:

- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
- Os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a prova de auditoria obtida; e
- Matérias significativas que surgiram durante a auditoria, respetivas conclusões e julgamentos profissionais significativos feitos para atingir essas conclusões.

ISA 240

As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras

Aborda as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. O que distingue a fraude do erro - o facto de a ação subjacente que origina a distorção das demonstrações financeiras ter sido intencional ou não intencional.

Objetivos do auditor:

- Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude;
- Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas; e
- Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

Fraude

Ato intencional praticado por um ou mais indivíduos, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal:

- **Relato financeiro fraudulento** – manipulação, falsidade ou alteração de registos e documentos de suporte a partir dos quais foram preparadas as Demonstrações Financeiras
- **Apropriação indevida de ativos** - desvio de cobranças, roubo de ativos, ou pagamento de bens ou serviços não recebidos.

Erro

Distorção não intencional nas demonstrações financeiras incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação

Fatores de risco:

Acontecimentos ou condições que indiciam um incentivo ou pressão, ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude:

- Prejuízos continuados,
- Dificuldade na obtenção de empréstimos,
- Alteração de requisitos contabilísticos,
- Gerência com interesses financeiros significativos na empresa,
- Itens de inventário de pequeno volume e alto valor,
- Existência de muito dinheiro em caixa.

Responsabilidades da Gerência/ Encarregados de Governação

- Criar e manter uma cultura de honestidade e de alta ética, estabelecendo controlos apropriados para evitar detetar fraudes e erros
- Assegurar, através duma adequada supervisão, a integridade dos sistemas de relato financeiro e contabilístico e que os controlos em vigor são os apropriados
- Estabelecer um ambiente de controlo e manter políticas contabilísticas e procedimentos que ajudem a atingir o objetivo de assegurar tanto quanto possível, a conduta ordenada e eficiente dos negócios

Responsabilidades da Gerência/ Encarregados de Governação

- Criar e manter uma cultura de honestidade e de alta ética, estabelecendo controles apropriados para evitar detetar fraudes e erros
- Assegurar, através duma adequada supervisão, a integridade dos sistemas de relato financeiro e contabilístico e que os controlos em vigor são os apropriados
- Estabelecer um ambiente de controlo e manter políticas contabilísticas e procedimentos que ajudem a atingir o objetivo de assegurar tanto quanto possível, a conduta ordenada e eficiente dos negócios

A responsabilidade auditor

- Não é nem pode ser responsabilizado pela ocorrência de fraudes ou erros;
- É um fator dissuasor;
- É responsável por obter garantia razoável da fiabilidade de que as Demonstrações Financeiras estão isentas de Distorção Material, causada por fraude ou erro.

Existem limitações inerentes da auditoria, o risco de não ser detetada uma distorção material resultante de fraude é maior que o risco de não detetar uma distorção material resultante de erro, porque a fraude pode envolver esquemas altamente sofisticados para a ocultar. O risco de não ser detetada uma distorção material resultante de fraude praticada pela gerência é maior do que se praticada pelos empregados. Como a opinião do auditor se baseia no conceito de segurança razoável, há o risco de não serem detetadas distorções materiais (fraude ou erro).

ISA 250

Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras

Aborda a responsabilidade do auditor pela consideração do cumprimento de leis e regulamentos.

Responsabilidades do auditor:

- **Leis e regulamentos com efeito direto nas demonstrações financeiras** - o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao seu cumprimento;
- **Outras, relacionadas com as operações** - o auditor deve indagar junto da gerência/encarregados de governação se a entidade cumpre tais leis e regulamentos. Deve ler atas, inspecionar a correspondência, se existir, com as autoridades licenciadoras ou reguladoras relevantes.

Procedimentos quando for identificado incumprimento, ou existir suspeita de incumprimento

- Obter conhecimento da natureza do ato e das circunstâncias;
- Obter informação adicional para avaliar o possível efeito nas demonstrações financeiras;
- Discussão da matéria com a gerência;
- Avaliar eventual falta de informação e das implicações do incumprimento

Relato de incumprimento identificado ou de suspeita de incumprimento

- À gerência/encarregados de governação - logo que praticável;
- No relatório do auditor;
- Às autoridades legais e reguladoras.

2.3.2 – Planeamento e materialidade

ISA 300

Planear uma auditoria de demonstrações financeiras

Aborda a responsabilidade do auditor ao planear uma auditoria de demonstrações financeiras. Planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.

Objetivo do auditor:

Planear a auditoria de modo a que esta seja executada com eficácia.

Requisitos:

Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho

- O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho devem estar envolvidos no planeamento da auditoria, incluindo o planeamento e participação em discussões com os membros da equipa de trabalho.

Atividades Preliminares do Trabalho

- No início do trabalho de auditoria corrente, o auditor deve executar os procedimentos respeitante à continuação do relacionamento com o cliente e do trabalho específico de auditoria (ISA 220),
- Deve apreciar o cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência (ISA 220) e estabelecer um entendimento dos termos do trabalho (ISA 210).

Atividades de Planeamento

- O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a oportunidade e a direção da auditoria e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.

Documentação

- O auditor deve incluir na documentação de auditoria: a estratégia global de auditoria; o plano de auditoria; e quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho de auditoria à estratégia global de auditoria ou ao plano de auditoria e as razões para tais alterações.

Considerações Adicionais para Trabalhos de Auditoria Iniciais

- Antes de começar uma auditoria inicial o auditor deve executar os procedimentos exigidos pela ISA 220 relativos à aceitação do relacionamento com o cliente e do trabalho de auditoria específico e comunicar com o seu antecessor, em caso de mudança do auditor

ISA 315

Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

Aborda a responsabilidade do auditor ao nível da identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude /erro ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, através da compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno (CI)

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

- São executados procedimentos para proporcionar uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e da asserção,
- Não proporcionam por si só prova de auditoria suficiente e apropriada e devem incluir indagações à gerência e as outras pessoas que o auditor entenda serem relevantes para identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude/erro, procedimentos analíticos, observação e inspeção, e discussão com a equipa de trabalho.
- Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir:
 - Indagações à gerência, a indivíduos apropriados da auditoria interna (se esta função existir), e a outras pessoas da entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informação que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro.
 - Procedimentos analíticos; e
 - Observação e inspeção

Conhecimento exigido da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno

- O auditor deve inteirar-se dos seguintes elementos:
- A entidade e o seu ambiente
 - Controlo interno da entidade - processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
 - Controlos relevantes;
 - Componentes do controlo interno:
 - Ambiente de controlo;
 - Processo de avaliação do risco pela entidade;
 - Sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio e comunicação;
 - Atividades de controlo relevantes para a auditoria;
 - Monitorização de controlos

Identificar e avaliar riscos de distorção material (RDM)

- Ao nível das demonstrações financeiras; e
- Ao nível de asserção para classes de transações, saldos de conta e divulgações. De modo a obter uma base para a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais.

Asserções:

Classes de transações e acontecimentos, e Divulgações relacionadas Para o período

- Ocorrência;
- Plenitude;
- Rigor;
- Corte;
- Classificação;
- Apresentação.

Saldos de contas, e Divulgações relacionadas, No final do período

- Existência;
- Direitos e obrigações;
- Plenitude;
- Rigor, valorização e imputação;
- Classificação;
- Apresentação

Sobre Outras divulgações:

- As asserções descritas nos quadros acima, adaptadas como apropriado;

A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode mudar no decurso da auditoria, se tal acontecer, o auditor deve consequentemente rever a avaliação e modificar os procedimentos planeados

Documentação

- Discussão da equipa de trabalho e decisões relevantes tomadas;
- Elementos chave sobre o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo cada um dos componentes do Controlo Interno, as fontes de informação e os procedimentos de avaliação do risco;
- Os riscos de distorção material identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e da asserção;
- Os riscos identificados como riscos significativos;
- Forma de documentação é uma questão de juízo profissional;
- Em auditorias recorrentes pode ser utilizada a do ano anterior, desde que atualizada.

Condições e acontecimentos que podem indicar Riscos de Distorção Material (RDM)

- Operações em regiões economicamente instáveis
- Operações expostas a mercados voláteis, como por ex. negociação de futuros
- Operações sujeitas a um elevado grau de regulação complexa
- Aspectos relacionados com a continuidade e liquidez, incluindo a perda de clientes significativos
- Alterações no sector de atividade em que a entidade opera
- Desenvolvimento ou oferta de novos produtos ou serviços ou orientação para novas linhas de negócio
- Grandes aquisições ou reorganizações
- Transações significativas com partes relacionadas
- Falta pessoal com habilitações apropriadas ao nível da contabilidade e do relato financeiro
- Deficiências no Controlo Interno, especialmente as não abordadas pela gerência
- Inconsistências entre a estratégia de tecnologias informação e as estratégias de negócio
- Distorções anteriores, historial de erros ou um volume significativo de ajustamentos no final do período
- Volume significativo de transações não rotineiras ou não sistemáticas

Condições e acontecimentos que podem indicar Riscos de Distorção Material

- Aplicação de novas normas contabilísticas
- Mensurações contabilísticas que envolvam processos complexos
- Acontecimentos/transações que envolvam incerteza significativa de mensuração, incluindo estimativas contabilísticas
- Litígios em curso e passivos contingentes

ISA 320

A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria

Aborda a responsabilidade do auditor ao nível da identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Aplicar o conceito de materialidade de forma apropriada no planeamento e execução de uma auditoria.

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria, como na avaliação do efeito de distorções identificadas e de distorções não corrigidas (se existirem) nas demonstrações financeiras, como também na formação da opinião expressa no relatório do auditor.

Determinação da materialidade no planeamento (Materialidade global)

- É uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela percepção que o auditor tem das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras.
- É determinada em relação a:
 - Demonstrações financeiras como um todo;
 - Classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações - quando se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade, para as demonstrações financeiras como um todo, irão influenciar as decisões económicas de utentes.

Materialidade de Execução

- Quantia ou quantias estabelecida(s) pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeira como um todo;
- Com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas, excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;
- Pode ser também a quantia ou quantias estabelecida(s) pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

Muitas vezes, o ponto de partida na determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo passa pela aplicação de uma percentagem sobre um indicador de referência escolhido. Exemplos de indicadores de referência: Resultado Antes Impostos, Rêdito total, Lucro bruto, Gastos totais, Total do Capital Próprio e Ativo líquido.

O auditor deve rever a materialidade para as demonstrações financeira à medida que a auditoria progride, a nível das demonstrações financeiras como um todo, a nível da revisão da materialidade de execução e a nível da revisão da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Documentação

O auditor deve incluir na documentação de auditoria as seguintes quantias e os fatores considerados na sua determinação: materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações, materialidade de execução e qualquer revisão das alíneas materialidade à medida que a auditoria foi avançando

ISA 330

As respostas do auditor a riscos avaliados

Aborda a responsabilidade do auditor no sentido de conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados, de acordo com a ISA 315.

Objetivo do auditor:

Obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos riscos avaliados de distorção material.

Avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras

Conhecimento do ambiente de controlo por parte do auditor:

- **Eficaz** - pode permitir mais confiança no controlo interno e na fiabilidade da informação registada e detida pela entidade e assim permitir, por exemplo, que o auditor conduza alguns procedimentos de auditoria numa data intercalar em vez de no final do período
- **Ineficaz** - implica a realização de mais procedimentos de auditoria à data do final do período em vez de numa data intercalar. Obtendo mais prova de auditoria a partir de procedimentos substantivos e aumentando o número de localizações a incluir no âmbito da auditoria.

Respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras

- Enfatizar à equipa de auditoria a necessidade de manter ceticismo;
- Nomear pessoal mais experiente ou com competências especializadas específicas ou utilizar peritos.
- Aumentar a supervisão.
- Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos adicionais de auditoria a executar.
- Fazer alterações gerais à natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos de auditoria.

Avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção

Avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção, nomeadamente através da identificação de controlos específicos e da sua relação com as asserções

Resposta do Auditor aos riscos de avaliação de distorção material

- **Procedimentos substantivos** - são procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais ao nível da asserção. Compreendem testes de detalhe (de classes de transações, saldos de contas e divulgações) e procedimentos analíticos substantivos
- **Testes aos controlos** - são procedimentos de auditoria concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou na deteção e correção, de distorções materiais ao nível da asserção.
- Uma abordagem combinada usando tanto testes aos controlos como procedimentos substantivos pode ser uma abordagem eficaz.
- Independentemente da abordagem selecionada, será necessário conceber e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, contas de balanço e divulgações materiais.

ISA 530

Amostragem de auditoria

Aplica-se quando o auditor decide usar a amostragem de auditoria na execução de procedimentos de auditoria.

Objetivo do auditor:

Proporcionar base razoável para tirar conclusões acerca da população de onde a amostra é selecionada.

Amostra de auditoria

- Considerar a finalidade do procedimento de auditoria;
- Características da população da qual será extraída a amostra.
- Determinar uma dimensão de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem para o nível pretendido.
- Selecionar itens para a amostra, de forma a que todas as unidades de amostragem na população possam ser selecionadas.
- Investigar a natureza e causa de quaisquer desvios ou distorções identificados e avaliar o seu possível efeito sobre a finalidade do procedimento de auditoria e sobre outras áreas de auditoria
- Avaliar os resultados da amostra e se o uso de amostragem de auditoria proporcionou uma base razoável para obter conclusões acerca da população que foi testada

2.3.3 – Prova de auditoria

ISA 500

Prova de auditoria

Explica o que constitui prova de auditoria numa auditoria de demonstrações financeiras e aborda a responsabilidade do auditor no sentido de conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Objetivo do auditor:

Conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada: de natureza cumulativa, informação que suporta e corrobora as asserções da gerência, a falta de informação também pode constituir prova de auditoria.

Procedimentos

- Indagação,
- Inspeção (documentar a existência física de ativos),
- Observação,
- Confirmação,
- Recálculo, a reexecução (ex. voltar a fazer, confirmar que as quantidades são iguais às da guia de remessa).

Ao selecionar itens para teste, exige que o auditor determine a relevância, fiabilidade e a eficácia (suficiência) da informação a usar como prova de auditoria. Os meios disponíveis para o auditor selecionar itens para testes são: selecionar todos os itens (exame a 100%), selecionar itens específicos; e por amostragem de auditoria.

ISA 501

Prova de auditoria - considerações específicas para itens selecionados

Trata de considerações específicas para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada de acordo com a ISA 330, a ISA 500 e outras ISA relevantes, no que respeita a determinados aspetos dos inventários, litígios e reclamações e à informação por segmentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Obter prova suficiente e apropriada quanto à existência e condição dos inventários, a plenitude dos litígios e reclamações que envolvam a entidade, a apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Inventários

- Materiais para as demonstrações financeiras - deve ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à sua existência e condição;
- Assistência à contagem física (salvo se impraticável)
 - Avaliar instruções e procedimentos para o registo e controlo dos resultados da contagem física,
 - Observar a execução dos procedimentos de contagem, inspecionar os inventários,
 - Executar testes de contagens e executar procedimentos de auditoria sobre os registos finais de inventários.
 - Se contagens forem efetuadas numa data que não seja a das demonstrações financeiras será necessário executar ainda procedimentos para obter prova sobre se as alterações nos inventários entre a data da contagem e a data das demonstrações financeiras estão devidamente registadas.
 - Se for impraticável assistir às contagens, devem ser executados procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, se tal não for possível o auditor deve modificar a sua opinião de acordo com a ISA 705.
 - Se não for possível assistir às contagens físicas por razões imprevistas o auditor deve efetuar alguns testes numa data alternativa e executar procedimentos de auditoria sobre as transações no período intercalar.
 - Se existirem bens sob custódia e controlo de um terceiro e os mesmos forem materiais para as demonstrações financeiras, será necessário executar um ou ambos os seguintes procedimentos: pedir confirmação do terceiro e realizar uma inspeção ou outros procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias

Litígios e Reclamações

- Será necessário executar procedimentos a fim de identificar litígios e reclamações:
- Indagações à gerência e a outros membros da entidade
 - Indagações ao consultor jurídico interno,
 - Revisão das atas de reuniões dos encarregados de governação e da correspondência entre a entidade e o seu consultor jurídico externo.
 - Devem ser revistas as contas de gastos com advogados;
 - Se avaliado um risco de distorção material - além dos procedimentos exigidos por outras ISA, efetuar circularização do(s) advogado(s) após ter permissão da gerência
 - Se a gerência recusar dar permissão ao auditor para circularizar o advogado, ou este se recusar a responder apropriadamente à carta, ou for proibido de responder e o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada executando procedimentos alternativos, deve ser mudada a opinião de auditoria (ISA 705).

ISA 505

Confirmações externas

Aborda a utilização dos procedimentos de confirmação externa para obtenção de prova nos termos da ISA 330 e ISA 500, não aborda as indagações respeitantes a litígios e reclamações (ISA 501)

Objetivo do auditor:

Obter prova relevante e fiável ao utilizar procedimentos de confirmação externa.

A fiabilidade da prova é influenciada pela fonte, natureza e depende das circunstâncias em que é obtida. A prova obtida diretamente pelo auditor e suportada forma documental (papel, formato eletrónico, ou outro) é mais fiável

Confirmação externa

A prova de auditoria é obtida através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro:

- **Pedido de confirmação positiva** - significa que o pedido é feito para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor, indicando se concorda ou discorda da informação constante do pedido ou fornecendo a informação pedida.
- **Pedido de confirmação negativa** - o pedido é feito para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor, apenas se discordar da informação apresentada no pedido

Procedimentos de confirmação externa

O auditor deve manter o controlo sobre os pedidos, incluindo;

- A determinação da informação a confirmar ou a pedir;
- A seleção das entidades;
- A conceção dos pedidos;
- O envio dos pedidos à parte que confirma, incluindo, quando aplicável, os pedidos adicionais

Se houver recusa da gerência em permitir que o auditor envie pedido de confirmação externa o auditor deve:

- Questioná-la sobre as razões e procurar prova de auditoria quanto à sua validade e razoabilidade
- Avaliar as implicações da recusa na avaliação dos riscos de distorção material, incluindo o risco de fraude, e na natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria; e
- Executar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria relevante e fiável.

Se o auditor concluir que a recusa da gerência não é razoável, ou se for incapaz de obter prova de auditoria relevante e fiável a partir de procedimentos de auditoria alternativos, o auditor deve comunicar com os encarregados de governação (ISA 260) e determinar as respetivas implicações para a auditoria e para a sua opinião (ISA 705)

Resultados dos procedimentos de confirmação externa

Não resposta:

- Há não resposta, se há ausência de resposta, ou não há resposta completa pela parte quem confirma a um pedido de confirmação positiva, ou quando há um pedido de confirmação devolvido sem resposta.
- Devem ser executados procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria relevante e fiável
- Se a resposta ao pedido for considerada necessária para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, os procedimentos alternativos não irão proporcionar essa mesma prova, devendo ser determinadas as implicações para a auditoria e opinião (ISA 705)

Exceções:

- Há exceções quando a resposta indica diferenças entre a informação cuja confirmação é pedida, ou que está contida nos registos da entidade e a informação proporcionada pela parte que confirma. Devem ser investigadas para aferir se configuram distorções (ISA 240 exige que se avalie se a distorção é indicativa de fraude).

As **confirmações negativas** proporcionam prova de auditoria menos persuasiva que as **confirmações positivas** e não devem ser usadas como único procedimento de auditoria substantivo para tratar os riscos de distorção material ao nível da asserção, a menos que se verifique tudo o que se segue:

- O risco de distorção material foi avaliado como baixo e foi obtida prova sobre a eficácia operacional de controlos relevantes para a asserção;
- A população de itens sujeita a confirmação compreende grande número de saldos de conta, transações ou condições, pequenos e homogêneos;
- Espera-se taxa muito baixa de exceções;
- O auditor não tem conhecimento de condições que façam com que os destinatários ignorem.

O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa proporcionam prova de auditoria relevante e fiável, ou se é necessária prova de auditoria adicional.



ISA 520

Procedimentos analíticos (na execução de testes substantivos)

Aborda a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos ("procedimentos analíticos substantivos"). Os procedimentos analíticos podem ser aplicados no início, durante e no final da auditoria. A ISA 315 aborda a utilização de procedimentos analíticos como procedimento de identificação e avaliação de riscos.

Procedimentos analíticos:

São apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros e como também não financeiros. Abrangem também a investigação das flutuações, ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante, ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa, incluem comparação de informação com: períodos anteriores, orçamentos/previsões, informação do sector e podem ser usados vários métodos (por exemplo simples comparações; análises complexas suportadas em técnicas estatísticas).

Procedimentos analíticos substantivos

O auditor deve:

- Determinar se os procedimentos são adequados para certas asserções, tendo em conta os riscos avaliados de distorção material e os testes de detalhe, se existirem, para essas asserções;
- Apreciar a fiabilidade dos dados em que se baseiam as suas expectativas sobre quantias registadas ou rácios, tendo em conta a fonte, a comparabilidade e a natureza e relevância da informação disponível, e os controlos sobre a sua preparação;
- Desenvolver uma expectativa sobre quantias registadas ou rácios e apreciar se essa expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em agregado com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas; e
- Determinar a quantia de qualquer diferença entre as quantias registadas e os valores esperados é considerada aceitável sem mais investigação.

ISA 540

Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor e respetivas divulgações

Aborda as responsabilidades do auditor relacionadas com estimativas contabilísticas, incluindo as estimativas contabilísticas de justo valor, e as respetivas divulgações.

Objetivo do auditor:

Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre as estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor, constantes das demonstrações financeiras, tanto reconhecidas como divulgadas, são razoáveis, e as divulgações nas demonstrações financeiras são adequadas à luz do referencial de relato financeiro aplicável.

Esta norma expande a forma como a ISA 315, a ISA 330 e outras ISA, relevantes devem ser aplicadas em relação a estimativas contabilísticas, também inclui requisitos e orientação sobre distorções de estimativas contabilísticas individuais e indicadores de possível falta de isenção da gerência. O grau de incerteza da estimação afeta o risco das distorções materiais das estimativas, incluindo a sua suscetibilidade a situações de falta de isenção da gerência, intencionais ou não intencionais. A estimação envolve julgamentos baseados na informação disponível quando as demonstrações financeiras são preparadas. Muitas estimativas contabilísticas obrigam a assumir pressupostos acerca de matérias que são incertas no momento da estimação. As estimativas contabilísticas são imprecisas e podem ser influenciadas pelo julgamento da gerência

A estimativa contabilística é o valor aproximado de uma quantia monetária na ausência de um meio preciso de mensuração.

ISA 550

Partes relacionadas

Aborda as responsabilidades do auditor quanto aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, desenvolve a forma como a ISA 315, a ISA 330 e a ISA 240 devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Objetivo do auditor:

Obter um conhecimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para ser capaz de:

- Reconhecer fatores de risco de fraude;
- Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se as demonstrações financeiras, na medida em que são afetadas por esses relacionamentos e transações garantem uma apresentação apropriada (no caso de referenciais de apresentação apropriada) ou não são enganadores (no caso de referenciais de cumprimento)

Os relacionamentos e transações quando efetuadas com entidades relacionadas no âmbito da atividade normal não acarretam risco de distorção material mais alto que as efetuadas com os restantes terceiros. O risco aumenta quando existe um conjunto alargado e complexo de relações e estruturas e os sistemas de informação podem não ser eficazes na identificação ou sumarização de transações e saldos e as transações podem não ser efetuadas segundo termos e condições de mercado normais.

Partes Relacionadas

- Pessoas ou outra entidade que tem controlo ou influência significativa, direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;
- Outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou tem influência significativa direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários
- Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo: controlo de propriedade comum, os proprietários que são membros próximos da família, ou a gerência principal é comum

2.3.4 – Comunicação

ISA 260

Comunicação com os encarregados da governação

Aborda as responsabilidades do auditor em comunicar com os encarregados de governação numa auditoria de demonstrações financeiras, proporciona um quadro abrangente para as comunicações do auditor com os encarregados de governação e identifica algumas matérias específicas que lhes devem ser comunicadas.

Objetivo do auditor:

Comunicar claramente aos encarregados de governação as responsabilidades do auditor em relação à auditoria de demonstrações financeiras e dar uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria.

Obter dos encarregados de governação informação relevante para a auditoria, proporcionar aos encarregados de governação informação relevante para o cumprimento das suas funções e promover comunicação eficaz nos dois sentidos

Matérias a comunicar pelo auditor

- Comunicar as suas responsabilidades;
- Que a auditoria não liberta a gerência nem os encarregados de governação das suas responsabilidades
- Âmbito e oportunidade planeados na auditoria
- Conclusões significativas da auditoria: aspetos qualitativos significativos de práticas contabilísticas;
- Dificuldades significativas encontradas durante a auditoria;
- Matérias significativas discutidas ou sujeitas a correspondência com a gerência;
- Outras matérias significativas relevantes para o processo de relato financeiro.
- Independência (no caso de entidades interesse público).
- Outras.

Documentação

- Documentar as comunicações se forem verbais, (assuntos tratados, quando e a quem), se forem escritas deve ter cópias das comunicações escritas.

ISA 260

Comunicar deficiências no controlo interno aos encarregados da governação e à gerência

Aborda a responsabilidade do auditor em comunicar de forma apropriada as deficiências do controlo interno, exige-se que o auditor se inteire do controlo interno relevante para a auditoria no âmbito da avaliação dos riscos de distorção material.

Objetivo do auditor:

Comunicar apropriadamente deficiências de controlo interno que sejam relevantes.

Existe uma deficiência de controlo interno quando:

- Um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que não consegue evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras;
- Não existe um controlo que seria necessário para evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras.

Deficiência significativa ou combinações de deficiências no controlo interno

- Possibilidade de uma distorção vir a ocorrer e da sua potencial magnitude, ou ocorrência efetiva de uma distorção.
- Podem existir deficiências significativas mesmo que não tenham sido identificadas distorções durante o trabalho.

2.3.5 – Controlo de qualidade

ISA 220

Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras.

Aborda os procedimentos de controlo de qualidade para auditorias de demonstrações financeiras, está relacionada com as responsabilidades específicas do auditor relativas aos procedimentos de controlo de qualidade numa auditoria de demonstrações financeiras e, quando aplicável, com as responsabilidades do auditor encarregado da revisão do controlo de qualidade de cada trabalho.

2.3.6 – Conclusões e relato de auditoria

ISA 450

Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria

Aborda as responsabilidades do auditor na apreciação dos efeitos de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Apreciar o efeito de distorções identificadas na auditoria e o efeito de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

Distorção

- Diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável

Distorções não corrigidas

- Distorções que o auditor identificou durante a auditoria e que não foram corrigidas.
- O auditor considera as distorções não corrigidas tanto em quantias como em divulgações. Tais distorções podem ser consideradas materiais quer individualmente, quer quando combinadas com outras.
- O auditor deve determinar se a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria necessitam de ser revistos;
- Se a natureza e circunstâncias das distorções identificadas indicam que podem existir outras distorções;
- Se o agregado das distorções acumuladas está próximo da materialidade;
- As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as aprecie como materiais, individualmente ou quando consideradas em conjunto com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.

Auditor:

- Deve comunicar todas as distorções acumuladas durante a auditoria, em tempo oportuno, ao nível apropriado da gerência, pedir à gerência para corrigir as distorções.
- Se a gerência recusar a correção: deve tomar conhecimento das razões e considerar o facto quando avaliar se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.
- Deve apreciar o efeito de distorções não corrigidas. Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas deve reapreciar a materialidade (ISA 320) para confirmar se esta permanece apropriada face aos resultados financeiros reais da entidade, deve determinar se as distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, são materiais.
- Deve solicitar uma declaração escrita à gerência (e se apropriado aos encarregados de governação): sobre se consideram os efeitos das distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, materiais para as demonstrações financeiras como um todo (deve ser incluído um resumo dos itens na declaração ou num anexo).
- Deve incluir na documentação de auditoria: a quantia abaixo da qual as distorções deverão ser vistas como insignificantes, as distorções acumuladas durante a auditoria e se foram corrigidas, e a conclusão do auditor sobre as distorções por corrigir, se são materiais, individualmente e em agregado, e a base para essa conclusão.

ISA 520

Procedimentos analíticos (na conclusão da auditoria)

Aborda a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos ("procedimentos analíticos substantivos").

Objetivo do auditor:

Conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o seu conhecimento da entidade.

Auditor:

Deve conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que tem da entidade.

ISA 560

Acontecimentos subsequentes

Aborda as responsabilidades do auditor relativas a acontecimentos subsequentes numa auditoria de demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre o tratamento dado aos acontecimentos subsequentes (se adequado, ajustamento ou divulgação).

Acontecimentos subsequentes

- Acontecimentos que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor; ou
 - Factos que o auditor toma conhecimento depois da data do seu relatório;
- O auditor deve executar procedimentos de auditoria destinados a identificar os acontecimentos subsequentes que exijam ajustamento ou divulgação, esta revisão deve ser tão próxima da data do relatório quanto possível.

ISA 570

Continuidade

Aborda as responsabilidades do auditor quanto ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras

Objetivo do auditor:

Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao uso apropriado pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras e concluir, com base na prova obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, e determinar as implicações para o seu relatório.

Quando o pressuposto da continuidade for adequado, presume-se que a entidade será capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no âmbito da atividade normal da sua atividade. De acordo com o referencial contabilístico, a gerência deve fazer uma apreciação da capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade.

Auditor:

- É responsável pela obtenção de prova suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras. No entanto, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza da continuidade no seu relatório não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.
- Necessita de avaliar a apreciação sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade (não é da responsabilidade do auditor retificar a falta de análise da gerência), questionar a gerência quanto ao seu conhecimento de situações para além do período por ela apreciado, que possam colocar dúvidas sobre a continuidade.

Procedimentos de auditoria adicionais quando houver incerteza quanto à continuidade

- Se a gerência não tiver feito uma apreciação sobre a continuidade, pedir-lhe para fazer;
- Avaliar as medidas futuras que a gerência prevê aplicar;
- Se existirem planos, deve ser analisada a sua fiabilidade e os pressupostos;
- Considerar se quaisquer factos ou informações adicionais ficaram disponíveis desde a data em que a gerência fez a sua apreciação.
- Solicitar declarações escritas à gerência nomeadamente com respeito aos seus planos para medidas futuras e à viabilidade desses planos.

Conclusões de auditoria e relato

- As demonstrações financeiras divulgam adequadamente a existência de uma incerteza material relacionada com a continuidade: Opinião não modificada e incluir um parágrafo para assinalar a existência dessa incerteza material;
- As demonstrações financeiras foram preparadas numa ótica de liquidação, com divulgação adequada: Opinião não modificada e incluir um parágrafo de ênfase;
- Não é feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras: Opinião com reservas ou uma opinião adversa;
- As demonstrações financeiras foram preparadas numa base de continuidade e o seu uso não é apropriado: Opinião adversa;
- Relutância da gerência em fazer ou alargar a sua apreciação e não foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras: Opinião modificada ou uma escusa de opinião;
- Quando existem múltiplas incertezas: Escusa de opinião.

Comunicação com encarregados de governação:

Exceto se não estiverem todos envolvidos na gestão da entidade, será necessário comunicar-lhes os acontecimentos ou condições identificados que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. A comunicação deve incluir: se os acontecimentos/condições identificados constituem uma incerteza material, se o uso do pressuposto da continuidade é apropriado na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e a adequação das respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.

Se houver atraso significativo na aprovação das demonstrações financeiras será necessário indagar quanto às razões do atraso. Se este atraso estiver relacionado com acontecimentos ou condições interligados com a apreciação da continuidade, devem ser executados os procedimentos de auditoria adicionais e necessários.

ISA 580

Declarações escritas

Aborda as responsabilidades do auditor no sentido de obter declarações escritas da gerência e, quando apropriado, dos encarregados de governação.

Objetivo do auditor:

Obter declarações escritas da gerência no sentido de que consideram que cumpriram as suas responsabilidades pela preparação das demonstrações financeiras e pela plenitude da informação prestada ao auditor. Servem para suportar outras provas de auditoria relevantes para as demonstrações financeiras, ou asserções específicas; e responder apropriadamente a declarações escritas fornecidas pela gerência ou quando não proporcione as declarações escritas pedidas pelo auditor.

Declarações escritas

- São prova de auditoria, são respostas a indagações, fornecidas sob forma escrita, como tal prova de auditoria, são prova necessária mas não suficiente e apropriada acerca das matérias que tratam;
- As outras ISA, incluem requisitos específicos de declarações escritas sobre as matérias que abordam (apêndice 1).
- Devem ser pedidas a membros da gerência que tenham responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras e conhecimento das respetivas matérias.
- A data e período(s) coberto(s) pelas declarações escritas deve ser o mais próxima possível data do relatório do auditor, não pode ser posterior;
- Devem ser feitas sob a forma de uma carta de representação dirigida ao auditor.

ISA 700

Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras

Aborda as responsabilidades do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras; A forma e o conteúdo do relatório do auditor; Afetado quando é expressa uma opinião modificada, e/ou inclui um paragrafo de ênfase ou um paragrafo de outras matérias.

Objetivo do auditor:

Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida; e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito.

O Auditor

- Deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
- Deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo, se estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro;

Opinião não modificada

- O auditor conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial financeiro aplicável.

Opinião modificada

- O auditor conclui que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material, ou não conseguiu obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

ISA 705

Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras

Aborda as responsabilidades do auditor no sentido de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que conclui que é necessária uma modificação à sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

Objetivo do auditor:

Expressar claramente uma opinião apropriadamente modificada, quando concluir que as demonstrações financeiras não estão isentas de distorção material; ou não for capaz de obter prova suficiente e apropriada.

Opinião com reservas

- O auditor deve expressar uma opinião com reservas quando:
 - Tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, mas não profundas, para as demonstrações financeiras; ou
 - Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais mas não profundos.

Opinião Adversa

- O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são não só materiais como profundas para as demonstrações financeiras.

Escusa de Opinião

- O auditor deve emitir uma escusa de opinião, quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, possam ser não só materiais como profundos;
- O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

OPINIÃO MODIFICADA		
NATUREZA DA MATÉRIA QUE DÁ ORIGEM À MODIFICAÇÃO DE OPINIÃO	JULGAMENTO DO AUDITOR ACERCA DA PROFUNDIDADE DOS EFEITOS OU POSSÍVEIS EFEITOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	
	Material mas não profunda	Material e profunda
As Demonstrações Financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

ISA 706

Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor independente

Aborda as comunicações adicionais no relatório do auditor

Objetivo do auditor:

Chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria, mesmo que apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores; ou, qualquer outra matéria que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

Ênfase

Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores.

Outras Matérias

Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

3 – Conclusão

O novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria trouxeram várias alterações no âmbito da auditoria em Portugal, com o intuito de aumentar a sua qualidade.

Das alterações introduzidas evidencia-se a obrigação da adoção das Normas Internacionais de Auditoria e novos modelos de relato, que visam essencialmente uma maior exigência em relação a matérias como: a independência, a comunicação, a continuidade, o ceticismo e o julgamento profissional. Destacam-se ainda, as alterações havidas a nível de supervisão e controlo de qualidade, ou seja, na atribuição à CMVM da supervisão pública e a responsabilidade de assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção de ROC e SROC que realizam a revisão legal das contas a EIP.

Por ser ainda precoce, ainda não existem estudos sobre a avaliação dos resultados da adoção do novo normativo de auditoria em Portugal.

BIBLIOGRAFIA

- COSTA, Carlos Baptista - "Auditoria Financeira Teoria e Prática", 11.ª Edição, Rei dos Livros, 2017.
- CMVM, "Regulamento da CMVM n.º 4/2015 - Supervisão de Auditoria", Disponível em: <http://www.cmvm.pt/pt/Le>
- CMVM, "Nota Justificativa", Disponível em: CMVM, <http://www.cmvm.pt/pt/Le>
- Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/>
- FIGUEIREDO, Ó. Apresentação: "O Novo Normativo Técnico de Auditoria em Portugal", XII Congresso OROC, Lisboa, 16 de setembro de 2016.
- IAASB, Tradução da OROC, "Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados", OROC, Edição de 2015.
- Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, "Aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas", Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07.
- Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, "Aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria", Diário da República n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09.
- OROC, "Circular n.º 61/09, de 5 de agosto de 2009", 2009.
- Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, Disponível em: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.158.01.0077.01.POR&toc=OJ.L:2014:158:TOC
- UNIÃO EUROPEIA, "Livro Verde - Política de auditoria: as lições da crise", 13 de abril de 2010, Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/>
- ALMEIDA, Bruno José Machado – "Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco", Lisboa, Escolar Editora, 2014.
- OROC - "Diretiva da União Europeia (UE) relativa à Revisão Legal de Contas Individuais e Consolidadas e Regulamento da UE relativa à Revisão Legal de Contas das Entidades de Interesse Público", Revisores & Auditores, 2014, Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/65/EmFoco.pdf>

SIGNIFICADO DAS SIGLAS

- CI - Controlo Interno
- CLC – Certificação Legal de Contas
- CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- EIP – Entidade de Interesse Público
- EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*
- ISA – Norma Internacional de Auditoria (*International Standards on Auditing*)
- ISQC - Norma Internacional de Controlo de Qualidade (*International Standard on Quality Control*)
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- RA – Relatório de Auditoria
- RDM - Risco de Distorção Material
- RJSA - Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria
- ROC – Revisor Oficial de Contas
- RCRA – Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria
- SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
- TI – Tecnologias de Informação

¹ IAASB, Tradução da OROC, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, Edição de 2015, p. 8

O *Goodwill* nas contas consolidadas

Contabilidade e Relato



*Homenagem a
Ana Maria Rodrigues*



A professora Ana Maria Rodrigues dedicou toda a sua formação académica à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Em 1989 licenciou-se em Economia e em 1995 terminou o Mestrado em Economia Europeia. Mais tarde, em 2004, doutorou-se em Organização e Gestão de Empresas, com especialização em Finanças Empresariais. O gosto pelo estudo das matérias complementares à Contabilidade não terminou com o Doutoramento, tendo, em 2009, terminado a licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da mesma Universidade.

A Professora Ana Maria Rodrigues desde sempre estabeleceu com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas excelente relacionamento, tendo oferecido em março de 2006 um exemplar do seu livro “O *goodwill* nas contas consolidadas”, livro esse que resultou de um extenso trabalho de investigação que esteve na base da sua tese de doutoramento, denominada “O *Goodwill* nas Contas Consolidadas: Uma Análise dos Grupo Não Financeiros Portugueses”. Exemplares, quer do livro, quer da tese de doutoramento, encontram-se disponíveis para consulta na biblioteca da Ordem.

Dada a relevância do papel da Professora Ana Maria Rodrigues no desenvolvimento na ciência e técnica contabilística nacional, e a título de uma muito singela homenagem póstuma, entende-se oportuno publicar nesta edição da Revista Revisores e Auditores o

capítulo da Conclusão escrito por Ana Maria Rodrigues no livro que muito simpaticamente ofereceu à Ordem.

De referir que o livro foi publicado em fevereiro de 2006, altura em que para as empresas não cotadas ainda vigorava o Plano Oficial de Contabilidade. O livro retrata dificuldades de expressão de informação relevante sentidas por grupos empresariais nacionais, numa altura em que, por outro lado, entravam em vigor para as contas consolidadas de empresas com valores admitidos à cotação as normas internacionais de contabilidade. Não obstante a época em que o livro foi escrito, podemos ver a oportunidade e relevância dos ensinamentos e conclusões de Ana Maria Rodrigues no extrato que aqui se reproduz. Realça-se a opinião da autora sobre a insuficiência da contabilidade tradicional em satisfazer as finalidades das demonstrações financeiras consolidadas dado não apresentar suficientemente informação relevante sobre o pleno reconhecimento dos elementos intangíveis e dos efeitos sinérgicos obtidos com a junção de empresas.

É certo que os desenvolvimentos que vieram a ser introduzidos, quer no normativo nacional, quer no internacional, vêm, de certa forma, resolver parte do problema elencado por Ana Maria Rodrigues. Não obstante, estamos certos que mais ainda se poderá avançar no sentido que a mesma justificadamente sugere.

Lúcia Anacoreta Correia

Extrato do livro “O *Goodwill* nas contas consolidadas”, de Ana Maria Rodrigues, editado em 2006 por Coimbra Editora

“Só os espíritos superficiais desligam a teoria da prática, não olhando que a teoria não é senão uma teoria prática e a prática não é senão a prática de uma teoria”.

Fernando Pessoa

Conclusão

O grupo, enquanto realidade económica e financeira multifacetada, sujeito jurídico e contabilístico, em que coexiste uma multiplicidade de pessoas coletivas debaixo de uma mesma unidade diretiva, conduziu a algumas alterações no modelo convencional de prestar informações financeiras e contabilísticas.

A informação elaborada e divulgada por cada uma das entidades juridicamente independentes é limitada para efeitos do conhecimento da realidade que é o grupo. Em presença desta entidade, exige-se, por isso, informação contabilística distinta daquela que é elaborada individualmente por cada uma das sociedades que o constituem — a informação financeira consolidada.

Este tipo de informação tem obedecido aos princípios contabilísticos atualmente dominantes, utilizados para a produção de informação de tipo individual. A contabilidade dos grupos tem sido incapaz de integrar soluções alternativas ao modelo tradicional, posto que seja claro que as contas consolidadas deveriam passar a ser elaboradas fora desse quadro rígido imposto pelas atuais normas. A observância dos princípios do *corporate value*, assegurando o respeito pelo paradigma da utilidade, de modo a relevar os ativos intangíveis, tanto os gerados internamente como os que resultam de uma operação de aquisição, constitui a alternativa que melhores possibilidades gerou. A mudança de enfoque traduzir-se-á, na nossa opinião, numa maior relevância da informação consolidada e, ao



mesmo tempo, num aumento da utilidade da informação para os seus potenciais utilizadores, ainda que possa conduzir, pelo menos numa primeira fase, a alguma redução da fiabilidade e ao aumento da complexidade do sistema. No fundo, o *trade-off* terá que ser ponderado num quadro de equilíbrio desejado entre os ganhos de relevância e a eventual perda de fiabilidade.

Nessa mudança desejada, adivinha-se a necessidade de um novo quadro conceptual que reconheça também a necessidade, quanto aos intangíveis, de sistemas de representação alternativos, prevenindo, por exemplo, sistemas de avaliação não financeiros para alguns dos intangíveis, que permitiriam reduzir as atuais insuficiências das DFC (Demonstrações Financeiras Consolidadas) tradicionais quanto a esse aspeto.

Defendemos, com efeito, que as contas consolidadas possam ter por base outras finalidades que não apenas as reservadas às contas individuais. Finalidade onde se inclui, por exemplo, o mais pleno reconhecimento dos elementos intangíveis e dos efeitos sinérgicos resultantes da junção das entidades, e que continuam, ainda hoje e, no essencial, a ser reconhecidos sob a designação genérica de *goodwill*. Para que o reconhecimento individualizado de alguns desses elementos seja possível, defendemos a aplicação de critérios alternativos de valorização diferentes dos atualmente indicados por grande parte das normas contabilísticas, abrindo a possibilidade de utilização de técnicas baseadas nos fluxos económicos futuros.

A nossa convicção é que, apesar de a avaliação dos intangíveis se encontrar, ainda hoje, num estágio rudimentar, valerá a pena tentar encontrar vias de avaliação, através do desenvolvimento de modelos teóricos, que permitam que se passem a reconhecer e registar alguns dos ativos intangíveis que as organizações reconhecem como os ativos que lhe permitem obter e manter vantagens competitivas sustentáveis no tempo e que se encontram hoje ausentes das DFC. Alcançar-se-ia, no futuro, através desta via mais e melhor informação consolidada, ainda que com algumas características distintas relativamente às atualmente divulgadas pelos grupos. Estas propostas podem ser consideradas inovadoras hoje, mas amanhã serão, necessariamente, obsoletas. Todavia, encontramos-nos entre aqueles que afirmam que uma má medida é melhor que nenhuma medida.

Assim, e no que diz respeito à conceptualização das contas consolidadas como resultado de um processo de construção contabilística, estas poderiam ser, de algum modo, uma forma de medir o valor do património e a *performance* da gestão do conjunto, de modo mais relevante, ao reconhecer os intangíveis de forma mais ampla do que é habitual nas contas individuais, embora ainda não suficientemente adequado para a representação da generalidade dos intangíveis e, particularmente dos intangíveis incluídos no *goodwill*.

No que respeita à revisão da literatura, que incidiu sobre a análise do normativo português, salientam-se três conclusões que se nos afiguram centrais.

Em primeiro lugar, nos requisitos previstos para a elaboração da informação financeira consolidada, observa-se a forte dominância da ótica da extensão da sociedade-mãe ou ótica financeira, quando em nossa opinião, a ótica da entidade permite compreender de modo mais adequado o grupo como uma verdadeira entidade económica, financeira e contabilística distinta das partes que o constituem.

Em segundo lugar, a complementaridade das DFC relativamente às DFI da sociedade adquirente conduz a que as DFC não sejam definitivamente aceites como as contas de uma entidade distinta da sociedade-mãe, à semelhança do que se afirmou anteriormente.

Em terceiro lugar, o enquadramento contabilístico português atualmente dominante compreende um conjunto significativo de incoerências que dificultam a compreensibilidade, fiabilidade, relevância e comparabilidade da informação elaborada e divulgada pelos grupos, particularmente, nos critérios de valorimetria a aplicar na integração dos ativos e passivos das filiais, uma vez que o POC se limita a referir a imputação da diferença de aquisição aos elementos constantes nas DFI da filial, cujo valor seja superior ou inferior ao valor contabilístico por que se encontram registados, enquanto que a DC n.º 1 refere explicitamente a utilização do justo valor. Ainda no que respeita a esta temática, o POC não prevê o reconhecimento de novos ativos e passivos no processo de consolidação, enquanto que essa DC o admite.

As alterações normativas que entram em vigor, no corrente ano de 2005, resultante da obrigatoriedade de aplicar as NIC/NIRF para a elaboração das DFC, conforme Regulamento n.º 1606/2002 da UE, poderão conduzir a profundas alterações na informação contabilística divulgada pelos grupos a que sejam aplicáveis essas novas regras contabilísticas, ou seja para as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos, ou em vias de serem admitidos, à negociação num mercado regulamentado, já que, por agora, é apenas a esta população que se estende a imposição.

Em síntese

Ao refletirmos sobre as conclusões do nosso trabalho, consideramos ser de destacar dois pontos fundamentais:

O **primeiro** aponta para uma mudança de paradigma teórico no que diz respeito ao entendimento atual de alguns ativos intangíveis, e em particular do *goodwill*. É uma necessidade que parece ser assumida cada vez com maior premência. Impõe-se, decerto, um reconhecimento mais pleno dos ativos intangíveis, o que viabilizará uma desagregação do *goodwill* de acordo com a natureza dos seus elementos integrantes. Daí, advirão significativas vantagens, com particular incidência na informação contabilística consolidada, que resultará necessariamente mais relevante, mais fiável e mais comparável, e, portanto, de maior utilidade para os seus diferentes utilizadores.

Antevê-se e deseja-se que, num futuro mais ou menos próximo, mudanças profundas ocorram nos principais referenciais normativos a nível mundial, de modo a que contemplem um novo tratamento contabilístico para a generalidade dos ativos intangíveis e para o *goodwill* em particular.

O **segundo** ponto prende-se com a necessidade de uma maior qualidade da informação divulgada nos relatos financeiros consolidados face aos requisitos do paradigma contabilístico dominante. A informação divulgada pelos grupos, terá de responder à necessidade de uma informação contabilística consolidada de qualidade que permita aos utilizadores, não só terem uma representação mais adequada das capacidades e oportunidades do grupo, como também a possibilidade de preverem a evolução futura dos negócios com vista a tomarem as suas decisões em contextos de menor incerteza.

Defendemos, por isso, a existência de uma contabilidade de consolidação como alternativa à técnica de consolidação atualmente dominante. Do nosso ponto de vista a teoria de entidade deve ser assumida plenamente, conduzindo a uma verdadeira contabilidade de consolidação. Esta nossa opção apoia-se num dos princípios caros à teoria contabilística – o princípio da identidade – que assegura a equivalência entre o balanço de fecho e o de abertura, correspondendo à entidade grupo e não a um simples agregado de entidades individuais, que se revelem capazes de integrar os recursos que constituem os fatores competitivos por excelência das empresas do terceiro milénio, sendo certo que a teoria contabilística continuará a ser dominada nos próximos anos pela investigação dos intangíveis.



A Nova Contabilidade e Relato das Parcerias Público-Privadas na Ótica do Sector Público

Contabilidade e Relato



Luís Cracel Viana

RESPONSÁVEL TÉCNICO DA UNIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DA LEI DE ENQUADRAMENTO ORÇAMENTAL



Quaisquer opiniões contidas no presente artigo são da exclusiva responsabilidade do autor e não podem ser imputadas ao Ministério das Finanças.

Contacto: luisfviana@gmail.com

1. Introdução

A Reforma da Contabilidade e Contas Públicas, subjacente à implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, doravante SNC-AP, representa uma profunda alteração do modelo contabilidade e relato público, sustentada pela convergência do SNC-AP com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

De entre as várias áreas contabilísticas em que surgem novos requisitos relativamente ao anterior normativo (e.g., Plano Oficial de Contabilidade Pública - POCP), nomeadamente ao nível das imparidades, locações, transações sem contraprestação, ativos não geradores de caixa, o presente artigo versa sobre o tema do tratamento contabilístico dos contratos de concessão, comumente designados como parcerias público-privadas, abrangidos pela NCP 4 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente (NCP 4).

O propósito deste artigo é assim apresentar a nova contabilidade e relato deste tipo de contratos, contextualizando a mesma no quadro dos normativos internacionais relevantes e destacando a profunda alteração neste tipo de transações face ao anterior normativo, o qual

tratava este tipo de contratos de acordo com os requisitos da contabilidade segundo a base de caixa modificada.

O tratamento contabilístico segundo a contabilidade na base do acréscimo foi consagrado pela primeira vez com a publicação da IFRIC 12 em 2006.¹ Em Portugal, os princípios da IFRIC 12 passaram a ser obrigatórios com a publicação do Regulamento (CE) 254/2009, o que coincidiu com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, ou seja, 1 de janeiro de 2010. Ao nível do setor público, a *International Public Sector Accounting Standard 32* (IPSAS 32) foi publicada em 2011. O SNC-AP integrou no normativo português os requisitos da IPSAS 32 através da NCP 4. Antes da NCP 4, este tipo de acordos não foram objeto de normalização contabilística pública, aplicando-se os princípios contabilísticos constantes do POCP.

O presente trabalho está estruturado do seguinte modo: a Secção 2 trata das definições relevantes e âmbito; a Secção 3 aborda a temática do reconhecimento e mensuração; a Secção 4 integra os aspetos relativos à apresentação nas demonstrações financeiras e divulgações; a Secção 5 debruça-se sobre a transição do anterior normativo para o SNC-AP; e a Secção 6 conclui.

2. Definições e Âmbito

Esta área dos acordos de concessão de serviços é juridicamente enquadrada nos contratos de concessão, cujas regras decorrem da legislação aplicável, nomeadamente ao nível do direito administrativo e da contratação pública. Ao nível das contas nacionais, este tipo de acordos levam à sua classificação como parcerias público-privadas (PPP) ou concessões, nos termos do Regulamento n.º 549/2013, de 21 de maio, o designado Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, doravante SEC 2010.

Em termos jurídicos, importa aqui destacar o Decreto-Lei n.º 111/2012, de 23 de maio, em que o seu artigo 2.º define PPP como “o contrato ou a união de contratos por via dos quais entidades privadas, designadas por parceiros privados, se obrigam, de forma duradoura, perante um parceiro público, a assegurar, mediante contrapartida, o desenvolvimento de uma atividade tendente à satisfação de uma necessidade coletiva, em que a responsabilidade pelo investimento, financiamento, exploração, e riscos associados, incumbem, no todo ou em parte, ao parceiro privado.”

Já no que concerne às contas nacionais, nos termos do SEC 2010 estão em causa “contratos de longo prazo entre duas unidades em que uma unidade adquire ou constitui um ativo ou conjunto de ativos, o explora durante um determinado período e depois o entrega a uma segunda unidade. Tais acordos são geralmente celebrados entre empresas privadas e as administrações públicas, se bem que sejam possíveis outras combinações, podendo uma das partes ser uma empresa pública.”

Voltando agora ao normativo contabilístico, a NCP 4 elenca as seguintes definições que são relevantes para a correta aplicação dos requisitos associados:

Quadro 1: Definições relevantes

Termo	Definição
Acordo de concessão de serviços	É um acordo vinculativo entre um concedente e um concessionário em que: (a) O concessionário usa o ativo da concessão de serviços para prestar um serviço público em nome do concedente por um período de tempo especificado; e (b) O concessionário é remunerado pelos seus serviços durante o período de tempo do acordo de concessão de serviços
Acordo vinculativo	É um acordo que confere direitos executórios e obrigações às partes, incluindo direitos derivados de contratos e outros direitos legais
Ativo de concessão de serviços	É um ativo usado para prestar serviços públicos num acordo de concessão de serviços que: (a) É fornecido pelo concessionário e que este já detém, ou constrói, desenvolve ou adquire de um terceiro; ou (b) É fornecido pelo concedente e que este já detém ou é uma melhoria de um seu ativo já existente
Concedente	É a entidade pública que concede ao concessionário o direito de usar o ativo da concessão de serviços
Concessionário	É a entidade que usa o ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos sujeitos ao controlo do ativo pelo concedente



Como a seguir se demonstrará de forma detalhada, a NCP 4 tem um âmbito de aplicação muito bem delimitado, pelo que a análise se determinado contrato se inclui no âmbito da norma é crucial para a determinação dos requisitos contabilísticos aplicáveis. Concluindo-se que determinado contrato está fora do âmbito, outras normas do SNC-AP serão aplicáveis.

Os acordos de concessão de serviços no âmbito desta Norma envolvem o concessionário que proporciona serviços públicos relacionados com um ativo de concessão de serviços em nome do concedente.

Os acordos fora do âmbito desta Norma são os que não envolvem a prestação de serviços públicos e acordos que envolvem componentes de gestão e de serviço em que o ativo não é controlado pelo concedente (por exemplo, *outsourcing*, contratos de serviço ou privatizações).

A NCP 4 não trata da contabilização dos acordos de concessão na ótica dos concessionários, aos quais se aplica a IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviços.²

A NCP 4 só se aplica no caso de se identificar um ativo de concessão de serviços. O concedente deve reconhecer um ativo proporcionado pelo concessionário, e uma melhoria de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviços se estiverem presentes as seguintes duas condições de controlo:

- O concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço (primeira condição de controlo); e
- O concedente controla – através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual no ativo no final do termo do acordo (segunda condição de controlo).

A NCP 4 aplica-se também a um ativo usado num acordo de concessão de serviços por toda a sua vida útil (um ativo “para toda a vida”), desde que o concedente controle ou regule quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço. Ou seja, neste caso, basta a presença da primeira condição de controlo para o reconhecimento de um ativo de concessão de serviços.

Verifica-se então que o reconhecimento (a mensuração será tratada no ponto seguinte) de um ativo de concessão de serviços implica a verificação de duas condições de controlo:

Quadro 2: Condições de Controlo para reconhecer um ativo de concessão de serviços

Condição de Controlo 1 - O concedente controlar ou regular quais os serviços que o concessionário tem de prestar com o ativo, a quem tem de os prestar, e a que preço	Condição de Controlo 2 - O concedente controla – através da propriedade, direito aos benefícios ou outra forma – qualquer interesse residual (significativo) no ativo no final do termo do acordo
Em relação a quais os serviços, o objeto do contrato define os serviços. O operador já sabe na fase do concurso público quais os serviços que tem de prestar. No que respeita a quem prestar os serviços, o concessionário não pode definir os utilizadores do ativo. Quanto ao preço, o acordo estipula os preços a serem praticados e mecanismos de revisão. A não existência de preços determinados exclusivamente pelas forças do mercado é um indicador de controlo do preço por parte do concedente. Nestas circunstâncias, o operador (concessionário) está meramente a fazer uma gestão do ativo em nome do concedente, não o controlando.	O interesse residual no ativo é o valor corrente estimado para o momento e condição esperada no final do período do acordo de concessão de serviços. Os contratos incluem normalmente uma cláusula em que o concedente adquire automaticamente o ativo no final da concessão (reversão do ativo) sem qualquer contraprestação ou por uma contraprestação simbólica. Há também, em regra, cláusulas que garantem que o ativo é entregue ao concedente em determinadas condições de qualidade para continuar em operação durante um período específico de tempo. Esta condição não é aplicável para ativos em que o contrato de concessão (acordo de concessão de serviços) abranja a totalidade da vida útil do ativo.

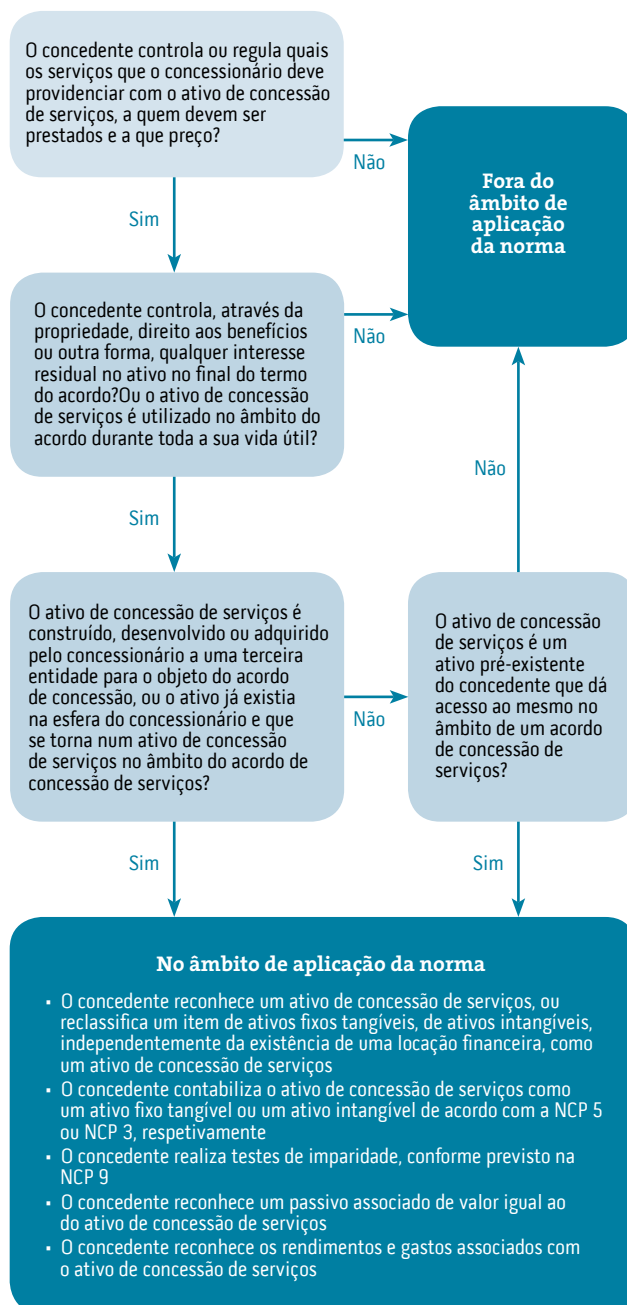
Os contratos no âmbito da NCP4 exibem habitualmente as seguintes características:

- O concedente é uma entidade pública;
- O concessionário é responsável por uma parte da gestão do ativo de concessão de serviços e não atua meramente como um agente do concedente;

- O contrato define os preços iniciais a serem praticados pelo concessionário e regula as revisões de preços a ocorrer durante o período da concessão;
- O concessionário é obrigado a entregar o ativo ao concedente com uma determinada utilidade no final do período de concessão por uma quantia nula ou simbólica, independentemente da parte que financiou a sua construção ou desenvolvimento;
- O contrato contém um conjunto de disposições que estipulam padrões de desempenho (qualidade), mecanismos para ajustamento de preços e processo para resolução de litígios (e.g. tribunais arbitrais).

O âmbito de aplicação da NCP 4 pode ser ilustrado do seguinte modo:

Figura 1: Âmbito de aplicação da NCP 4



Fonte: Adaptado da IPSAS 32 (IPSASB, 2016).

3. Reconhecimento e Mensuração

Após cumpridas as condições de controlo, ou condição, no caso de um ativo em que o contrato abrange toda a sua vida útil, o ativo de concessão de serviços é reconhecido e mensurado nas demonstrações financeiras do concedente. Ao se reconhecer um ativo deve-se também reconhecer um passivo associado, sendo que a natureza do passivo vai depender do modelo de remuneração do concedente ao concessionário, em troca do ativo de concessão de serviços, conforme abaixo se concretizará.

3.1. Ativo de Concessão de Serviços

O concedente deve inicialmente mensurar o ativo de concessão de serviços reconhecido pelo seu justo valor, exceto se o ativo de concessão de serviços consistir num ativo do concedente que deva ser reclassificado por força de um acordo vinculativo (e.g., contrato de concessão).

Após o reconhecimento inicial ou reclassificação, os ativos de concessão de serviços devem ser contabilizados como uma classe de ativos separada de acordo com a NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis ou a NCP 3 – Ativos Intangíveis, como apropriado.

3.2. Passivos

Quando o concedente reconhecer um ativo de concessão de serviços de acordo com o exposto no ponto anterior, o concedente deve também reconhecer um passivo. O concedente não deve reconhecer um passivo quando um ativo existente do concedente for reclassificado como um ativo de concessão de serviços, exceto nas

circunstâncias em que é proporcionada remuneração adicional pelo concessionário.

O passivo reconhecido deve ser inicialmente mensurado pela mesma quantia que o ativo de concessão de serviços (justo valor), ajustado da quantia de qualquer outra remuneração (por exemplo, dinheiro) proporcionada pelo concedente ao concessionário, ou pelo concessionário ao concedente.

A natureza do passivo reconhecido baseia-se na natureza da remuneração trocada entre o concedente e o concessionário. A natureza da remuneração dada pelo concedente ao concessionário é determinada por referência aos termos do acordo vinculativo e, quando relevante, a lei do contrato.

Assim, nos termos da NCP 4, em troca do ativo de concessão de serviços, o concedente pode compensar o concessionário pelo ativo de concessão de serviços por qualquer combinação do seguinte:

- (a) Fazer pagamentos ao concessionário (o modelo do “passivo financeiro”),
- (b) Compensar o concessionário por outro meio (o modelo do “atribuição de um direito ao concessionário”), por exemplo:
 - (i) Dar ao concessionário o direito a obter rendimento a partir de terceiros utilizadores do ativo de concessão de serviços; ou
 - (ii) Dar ao concessionário acesso a um outro ativo gerador de rendimento para uso do concessionário.

Sobre exemplos de contabilização de acordo com os três modelos abaixo descritos, sugere-se a consulta do Manual de Implementação (CNC, 2017, pp. 74-84).

Por conseguinte, vamos de seguida analisar os três modelos de compensação ao concessionário (operador) que a norma prevê.



3.2.1. Modelo do Passivo Financeira

Quando o concedente tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo da concessão de serviços, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como um passivo financeiro. Esse passivo começa logo a ser reconhecido durante a construção do ativo. Ou seja, os efeitos nas demonstrações financeiras surgem durante a fase de construção, na qual não existem, em regra, pagamentos dos concedentes aos concessionários. Com o anterior normativo, que tratava estes contratos na base de caixa modificada, os efeitos nas demonstrações financeiras só surgiam com o início dos pagamentos pelo concedente ao concessionário, ou seja, regra geral, após concluída a construção, entrando o contrato na sua fase operacional.

O concedente tem uma obrigação incondicional de pagar dinheiro se tiver garantido pagar ao concessionário:

- (a) Quantias especificadas ou determináveis de dinheiro; ou
- (b) A insuficiência, se existir, entre quantias recebidas pelo concessionário dos utilizadores do serviço público e quaisquer quantias especificadas ou determináveis referidas na alínea anterior, mesmo que o pagamento seja contingente do concessionário assegurar que os ativos da concessão de serviços cumpram requisitos de qualidade ou eficiência especificados.

A NCP 18 – Instrumentos Financeiros aplica-se ao passivo financeiro reconhecido, exceto quando a NCP 4 imponha requisitos e orientação diferentes, significando então que o passivo é mensurado ao custo amortizado.

Relativamente aos pagamentos efetuados pelo concedente ao concessionário, o concedente atenderá à sua substância, imputando-os a uma redução no passivo reconhecido, a um encargo financeiro e encargos pelos serviços prestados pelo concessionário, devendo estes dois últimos ser contabilizados como gastos.

Quando as componentes do ativo e de serviços de um acordo de concessão forem separadamente identificáveis, os pagamentos relativos à componente de serviços, feitos pelo concedente ao concessionário, devem ser imputados aos justos valores relativos do ativo da concessão e dos serviços. Quando os componentes do ativo e de serviços não forem separadamente identificáveis, os pagamentos relativos à componente de serviços devem ser determinados usando técnicas de estimação.

3.2.2. Modelo da Atribuição de um Direito ao Concessionário

Quando o concedente não tiver uma obrigação incondicional de pagar dinheiro ou outro ativo financeiro ao concessionário pela construção, desenvolvimento, aquisição ou melhoria de um ativo de concessão de serviços, e dá ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores ou um outro ativo gerador de rendimento, o concedente deve contabilizar o passivo reconhecido como a parte não ganha do rendimento decorrente da troca de ativos entre o concedente e o concessionário (Diferimentos - rendimentos a reconhecer). Assim, o concedente deve reconhecer o rendimento e reduzir o passivo reconhecido segundo a substância económica do acordo de concessão de serviços.

Quando o concedente compensa o concessionário pelo ativo de concessão e pela prestação de serviços dando ao concessionário o direito de obter rendimento de terceiros utilizadores do ativo de concessão de serviços ou de outro ativo gerador de rendimento, a troca é vista como uma transação que gera rendimento. Como o direito dado ao concessionário é eficaz para o período do acordo de concessão de serviços, o concedente não deve reconhecer imediatamente o rendimento da troca (cede o direito a explorar o ativo de concessão de serviços por troca do ativo de concessão de serviços que o concedente controla). Em vez disso, é reconhecido um passivo relativamente a qualquer parte do rendimento ainda não obtido. O rendimento é reconhecido segundo a substância económica do acordo de concessão de serviços, e o passivo é reduzido à medida que o rendimento é reconhecido.

Para este modelo foi criada no plano de contas do SNC-AP a conta 2824 relativa a rendimentos a reconhecer derivados de acordos de concessão de serviços.

3.2.3. Divisão do Acordo

Se o concedente pagar pela construção, desenvolvimento, aquisição, ou melhoria de um ativo de concessão de serviços suportando parcialmente um passivo financeiro e dando parcialmente um direito ao concessionário, é necessário contabilizar separadamente cada parte do passivo total reconhecido.

3.3. Outros Passivos, Compromissos, Passivos e Ativos Contingentes

O concedente deve contabilizar outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes decorrentes de um acordo de concessão de serviços de acordo com a NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (e.g. pedidos de reequilíbrio financeiro) e a NCP 18 (e.g. garantias financeiras concedidas).

Nesta matéria, podem estar em causa garantias de desempenho, como por exemplo assegurar um nível mínimo de receitas ou de resultados.

As garantias concedidas também podem ficar abrangidas pela norma internacional relativa aos contratos de seguro (IFRS 4/ IFRS 17), uma vez que não há qualquer IPSAS ou Norma Contabilística e de Relato Financeiro integrada no SNC que respeita esta matéria, atento o disposto no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

3.4. Outros Rendimentos

O concedente aplicará a NCP 13 - Rendimentos de Transações com Contraprestação para outros rendimentos que não os decorrentes da atribuição do direito ao concessionário em troca do ativo de concessão de serviços.

Enquadram-se aqui pagamentos “à cabeça” pelo concessionário, cláusulas de partilha de lucros ou rendas recebidas pelo acesso a um ativo que gere rendimentos ao concessionário.

4. Apresentação e Divulgações

Os efeitos contabilísticos dos contratos no âmbito da NCP 4 são apresentados nas demonstrações financeiras e divulgados no Anexo. Ao nível da apresentação nas demonstrações financeiras, temos o seguinte, consoante o modelo de remuneração do concessionário:

Quadro 3: Apresentação nas demonstrações financeiras

Modelo	Balanço	Demonstração dos Resultados
Passivo financeiro	Ativo – Ativo de Concessão de Serviços Passivo – Passivo financeiro	Rendimentos – Não Gastos – Gasto de juros, serviços de operação e manutenção e depreciação
Atribuição de um direito	Ativo – Ativo de Concessão de Serviços Passivo – Rendimento a reconhecer	Rendimentos – Amortização do rendimento a reconhecer Gastos – Gasto de depreciação
Divisão do acordo (misto)	Ativo – Ativo de Concessão de Serviços Passivo – Passivo financeiro; rendimento a reconhecer	Rendimentos – Amortização do rendimento a reconhecer Gastos – Gasto de juros, serviços de operação e manutenção e depreciação

Os requisitos específicos relativos às divulgações no Anexo estão previstos na NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras e no Manual de Implementação (CNC, 2017).

A NCP 1 prescreve as seguintes divulgações:

- Descrição do acordo
- Os termos significativos do acordo que possam afetar a quantia, tempestividade, e certeza dos futuros fluxos de caixa (nomeadamente, o período da concessão, as datas de reapreçamento, e a base sobre a qual é determinado o reapreçamento ou a renegociação)
- A natureza e extensão de:
 - Direitos de usar ativos especificados
 - Direitos de esperar que o concessionário preste serviços especificados em relação ao acordo de concessão de serviços
 - Ativos de concessão de serviços reconhecidos como ativos durante o período de relato, incluindo ativos existentes do concedente reclassificados como ativos da concessão de serviços
 - Direitos de receber ativos especificados no final do acordo de concessão de serviços
 - Opções de renovação e de cessação
 - Outros direitos e obrigações (nomeadamente, grandes reparações dos ativos de concessão de serviços)

- Obrigações de proporcionar ao concessionário o acesso aos ativos de concessão de serviços ou outros ativos geradores de rendimento
- Alterações no acordo que ocorreram durante o período de relato

Em relação ao Manual de Implementação (CNC, 2017), chama-se a atenção para o quadro relativo às divulgações específicas para este tipo de contratos (CNC, 2017, p. 303) e à necessidade de segregar este tipo de ativos nos quadros de divulgações associadas aos ativos fixos tangíveis.

5. Transição para o SNC-AP

As entidades públicas sujeitas ao SNC-AP terão de preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com o anterior normativo de contabilidade pública.

No quadro da NCP 4, é necessário considerar como referências:

- Artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;
- Manual de Implementação
- IPSAS 33 – *First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs*.

Assim, independentemente da forma, as entidades deverão analisar os seus contratos em execução à luz dos critérios da NCP 4.

O que está essencialmente em causa é determinar se estamos na presença de um ativo de concessão de serviços, através da análise das condições de controlo, apresentadas no ponto 3.1. acima.

Concluindo-se pela existência de um ativo de concessão de serviços, é necessário proceder à sua mensuração ao mesmo tempo que se deve reconhecer o passivo associado e eventuais diferenças entre o ativo e o passivo.

Quanto ao ativo, quando não está disponível informação fiável sobre o custo depreciado na data de transição para o SNC-AP, uma entidade pode optar pela mensuração ao justo valor, tomando esse justo valor como custo considerado. O custo considerado é a quantia usada como um substituto do custo de aquisição ou do custo depreciado numa data determinada.

Uma forma que entendemos como pragmática para mensurar o custo depreciado do ativo é obter o acesso às demonstrações financeiras do concessionário.

No que respeita ao passivo, o SNC-AP é omissivo quanto à sua mensuração, sendo necessário o recurso à IPSAS 33.

Assim, consoante o modelo que estiver subjacente ao acordo de concessão de serviços, temos as seguintes situações para a mensuração do passivo, nos termos da IPSAS 33:



Quadro 4: Mensuração do passivo na transição para o SNC-AP

Modelo	Mensuração
Passivo financeiro	Equivalente aos fluxos de caixa especificados no contrato de concessão, mensurados ao custo amortizado, nos termos da NCP 18 Qualquer diferença entre o valor do ativo de concessão de serviços reconhecido e o montante do passivo financeiro é registada no património líquido (ajustamentos de transição)
Atribuição de um direito	O rendimento a reconhecer no balanço é igual ao valor do ativo menos qualquer passivo financeiro

6. Conclusão

O SNC-AP incorpora um conjunto de inovações comparativamente ao anterior normativo de contabilidade pública, destacando-se no presente trabalho o tratamento contabilístico, a apresentação nas demonstrações financeiras, as divulgações e os procedimentos a considerar na transição relativamente aos acordos de concessão de serviços subsumíveis no âmbito da NCP 4.

Existe evidência de que no passado esta forma de financiamento de infraestruturas para prestação de serviços públicos foi usada como um mecanismo de reportar menos despesa pública na fase de construção, bem como de dívida, quando na presença do modelo do passivo financeiro acima descrito (Benito et al., 2008; Sarmento, 2017).

Como se procurou demonstrar no presente trabalho, a aplicação da NCP 4 leva a que, do ponto de vista dos indicadores de finanças públicas, se torne irrelevante a construção de infraestruturas através do modelo de contratação pública tradicional ou do modelo de PPP.

Assim, decisões futuras sobre o recurso a PPP como forma de proporcionar bens e serviços públicos devem basear-se nas vantagens comparativas em relação à contratação pública tradicional, como a alegada maior eficiência do modelo de gestão privada e partilha de riscos, e não no menor impacto aparente nas contas públicas.

REFERÊNCIAS

- Alves, P., J. Moreira and L. Viana (2017), "Accounting for Public Private Partnerships", in *Global Encyclopedia of Public Administration and Public Policy*, Springer
- Andermack, I. e C. Pontoppidan (2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, Wiley.
- Benito, B., V. Montesinos and F. Bastida (2008), "An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain", *Critical Perspectives on Accounting*, 19, pp. 963-986.
- Berger, T. (2012), *IPSAS Explained*, Second Edition, Wiley/Ernst & Young.
- Comissão de Normalização Contabilística (2017), *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas: Manual de Implementação, Versão 2*. Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTA-CAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf
- Deloitte (2011), *IFRIC 12 – Service concession arrangements – A pocket practical guide*. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/ifric-12>
- International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB (2016), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Disponível em: <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> Acedido em 20.11.2016
- Nunes, A., L. Rodrigues e L. Viana (2016), *O Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas: Teoria e Prática*, Almedina.
- Sarmento, J. (2017), "A utilização de Parcerias Público Privadas na Europa: A "tentação orçamental" dos Estados", Estudos de Homenagem ao Dr. Silva Lopes, Fundação Económicas/Almedina.

¹ Mais informações sobre a IFRIC 12 podem ser obtidas em: <http://www.ifs.org/issued-standards/list-of-interpretations/ifric-12-service-concession-arrangements/>

² A NCP 4 procura ser o reverso da IFRIC 12 (mirror image), a qual se aplica ao operador (concessionário), normalmente uma empresa privada. O concessionário é também por vezes uma empresa pública.

Mundo

Código de Ética do IESBA Reestruturado

O Código Internacional de Ética para Auditores e Contabilistas Profissionais (incluindo as normas de Independência) (o Código) foi reestruturado e surge como a culminação de uma extensa pesquisa e de uma consulta global a várias partes interessadas. O Código inclui revisões substantivas e foi completamente reescrito sob uma nova estrutura e convenção de redação. O Código reúne os principais avanços nas orientações de ética nos últimos quatro anos, incluindo as disposições da "NOCLAR" (*Incumprimento com Leis e Regulamentos*) e da "Longa Associação" e inclui também uma estrutura conceptual melhorada.

As principais alterações incluem:

- Disposições revistas sobre "salvaguardas" mais bem alinhadas às ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- Disposições de independência mais rígidas em relação à longa associação de pessoal com clientes de auditoria;
- Secções novas e revistas dedicadas a contabilistas (PAIB) relacionadas com:
 - preparação e apresentação de informações; e
 - pressão para violar os princípios fundamentais.
- Nova orientação para enfatizar a importância de entender factos e circunstâncias ao exercer julgamento profissional; e
- Nova orientação para explicar como a conformidade com os princípios fundamentais apoia o exercício do ceticismo profissional numa auditoria ou em outros trabalhos de garantia de fiabilidade.

O novo Código de Ética do IESBA pode ser consultado no sítio da IFAC em www.ifac.org.

Organização da supervisão pública da profissão de auditor na Europa

A Accountancy Europe (AE) publicou no passado dia 4 de abril um documento contendo um resumo da organização dos organismos nacionais de supervisão pública da profissão de auditor na Europa.

A AE afirma que aprimorar a credibilidade das empresas através da auditoria garante que as partes interessadas tomem decisões informadas com base nas demonstrações financeiras dessas empresas. Paralelamente, a supervisão pública visa garantir a qualidade da auditoria.

As regras revistas da auditoria na UE tiveram um impacto significativo na organização da supervisão pública dos auditores e das firmas de auditoria. Os organismos públicos de supervisão designados têm a responsabilidade final pela supervisão da profissão de auditoria sendo que certas tarefas foram delegadas para outras autoridades e organismos profissionais.

A publicação apresenta o impacto das novas regras. As constatações da AE mostram que os organismos nacionais de supervisão pública realizam atualmente muitas atividades que estavam anteriormente na competência dos organismos profissionais.

Esta publicação também fornece uma visão geral da organização da supervisão pública em cada um dos 28 Estados-Membros da UE e da Islândia e Noruega, dando informação sobre a composição, o financiamento, a transparência e as atividades essenciais dos organismos nacionais de supervisão pública e quais foram as tarefas delegadas a outros organismos.

Esta publicação baseia-se na contribuição dos membros da AE (incluindo a OROC) e faz parte de uma série de trabalhos realizados pela AE sobre as novas regras de auditoria.

A publicação poderá ser consultada em www.accountancyeurope.com

A União Europeia está pronta para regular as criptomoedas

"Este é um fenómeno global e é importante que haja um acompanhamento internacional a nível global", disse Valdis Dombrovskis, Vice-Presidente para o Euro e Diálogo Social da Comissão Europeia, a repórteres após uma mesa redonda com a presença do Banco Central Europeu.

Ministros das Finanças do G20 e chefes de bancos centrais reuniram, em Buenos Aires em março, com o assunto das criptomoedas na agenda.

Tanto a Alemanha quanto a França disseram que as criptomoedas podem representar riscos substanciais para os investidores e estarem vulneráveis a crimes financeiros se não forem salvaguardadas, informou a Reuters.

A UE deve decidir como abordar a questão das moedas virtuais no final de 2018 ou no início de 2019.

OPACC de Cabo Verde realiza Congresso Profissional

A Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados de Cabo Verde (OPACC) realizou o seu segundo Congresso profissional no passado dia 2 de fevereiro na Cidade da Praia. O tema do Congresso foi a "Ética profissional e empresarial". A OROC foi representada pelo anterior Bastonário, José de Azevedo Rodrigues que fez uma apresentação do tema "Relato integrado em oposição ao relato tradicional" e pelo Vice-Presidente do Conselho Diretivo atual que participou e tem acompanhado o desenvolvimento da profissão em Cabo Verde.

Extrato de “O olhar voraz da fera” (*The Eye of The Tiger*)
tradução e adaptação livres

Momento de leitura

O olhar voraz da fera

Eis que me ergo, eis que estou pronto
Cumpri o tempo, fiz o que fiz
Cheguei aqui, venho com o que sou
Apenas um homem que quer sobreviver.
Tantas vezes, é tudo tão rápido,
Troca-se a paixão pela glória.
Mantém a garra p'los sonhos do passado!
Até para os manter tens de lutar

É a ânsia animal
A excitação da luta
Responder ao desafio do adversário
E o que sobreviveu
Faz tudo pela calada
E está a vigiar-nos
Com o olhar voraz da fera

Frente a frente, quase no limite
Aguardo firme, sempre esfaimado
Eles ganham trunfos, nós estamos preparados
P'ró ajuste, com a arte de sobreviver

Eis que me ergo, direto ao topo
Tive a coragem, ganhei a glória
Cheguei aqui, agora já não paro
Apenas um homem que quer sobreviver

Eye Of The Tiger

*Risin' up, back on the street
Did my time, took my chances
Went the distance now I'm back on my feet
Just a man and his will to survive
So many times it happens too fast
You trade your passion for glory
Don't lose your grip on the dreams of the past
You must fight just to keep them alive*

*It's the eye of the tiger
It's the thrill of the fight
Rising up to the challenge of our rival
And the last known survivor
Stalks his prey in the night
And he's watching us all
With the eye of the tiger*

*Face to face, out in the heat
Hangin' tough, stayin' hungry
They stack the odds still we take to the street
For the kill, with the skill to survive*

*Risin' up, straight to the top
Had the guts, got the glory
Went the distance, now I'm not gonna stop
Just a man and his will to survive*

Extrato de “O olhar voraz da fera”
Survivor1 de janeiro 1982 in, por exemplo, “The Eye of The Tiger” Youtube (tradução e adaptação livres)

Formação contínua

O ano de 2017 caracterizou-se por uma manutenção da oferta diversificada de ações e por um aumento no número de participantes e no número de cursos face a 2016. O aumento de cursos deveu-se essencialmente a um reforço de ações de formação na área da contabilidade, em concreto sobre o SNC AP, bem como em áreas técnicas complementares necessárias à profissão do ROC como Fraude, Insolvência e Proteção de Dados. Assistiu-se a uma redução da formação na área de Auditoria.

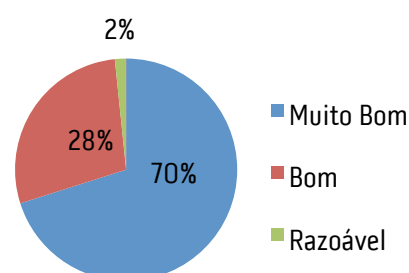
Os cursos realizados em 2017, por comparação com 2016, focaram as seguintes áreas temáticas:

Ano	2017		2016	
	N.º cursos	Horas	N.º cursos	Horas
Auditoria	47	365	51	306
Contabilidade	29	154	20	114
Fiscalidade	30	185	29	192
Direito	4	28	4	36
Outros	10	64	6	56
Total	120	796	110	704

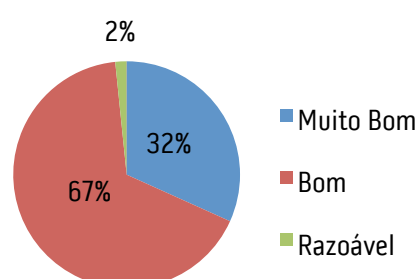
Participaram nos cursos de formação acima referidos ROC, colaboradores de ROC, membros estagiários, formandos do Curso de Preparação para ROC e quadros de empresas ou de outras entidades.

Dos questionários respondidos pelos formandos no final dos cursos de formação são de realçar as boas avaliações, nomeadamente o facto de 98% dos formandos considerarem Muito Boa e Boa a "Utilidade Profissional" das ações de formação e 46% e 52% consideradas Muito Boa e Boa, respetivamente, a avaliação global dos formadores.

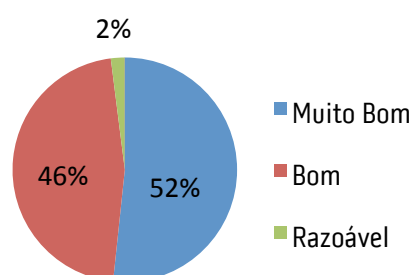
Utilidade



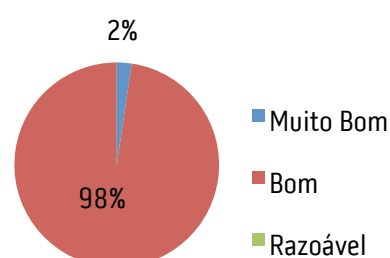
Conteúdo



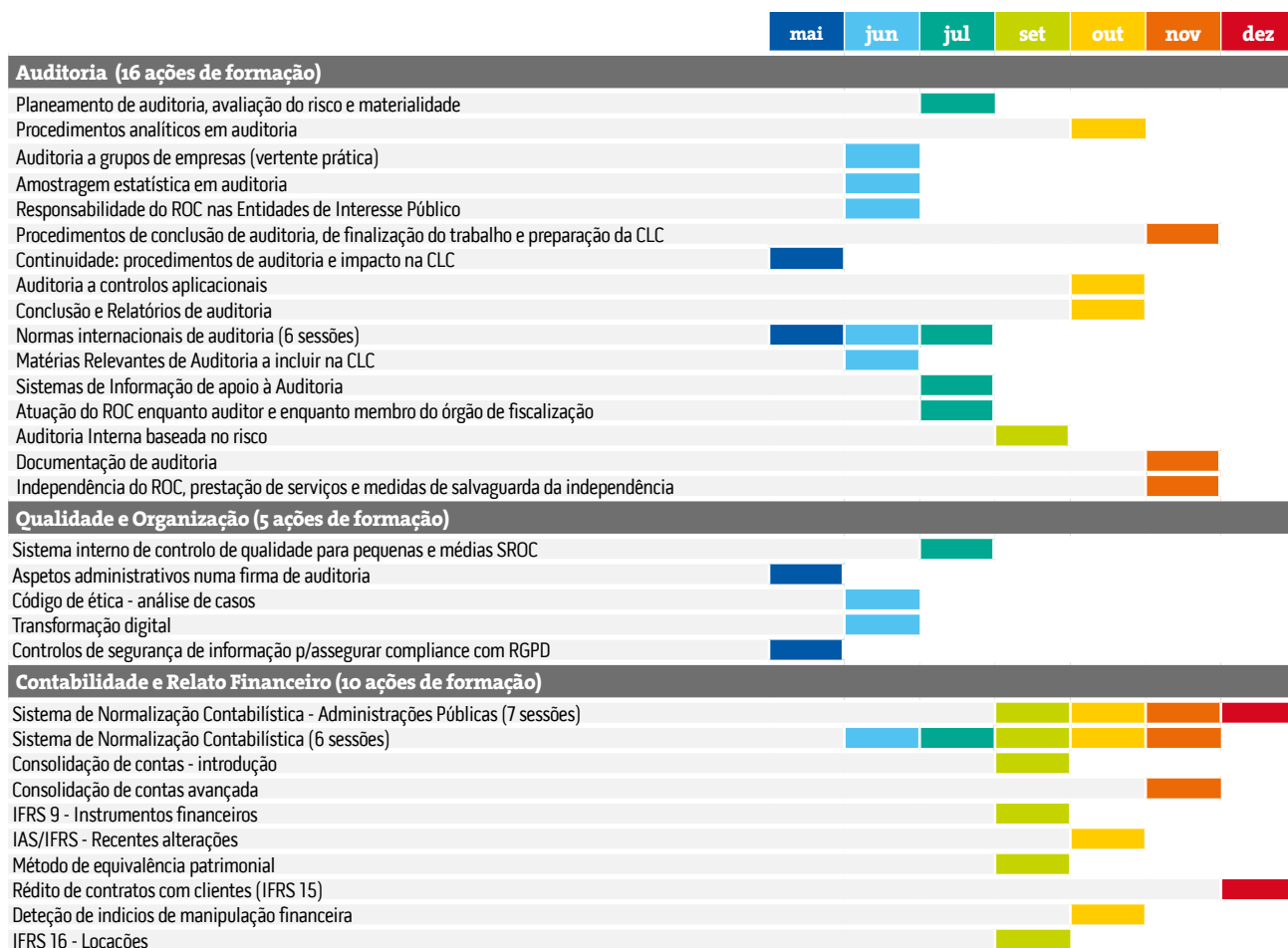
Formadores



Secretariado



Plano de Formação Profissional Contínua 2018



Formação 2018

Na elaboração do Plano de Formação Contínua da OROC para o ano 2018 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. 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.

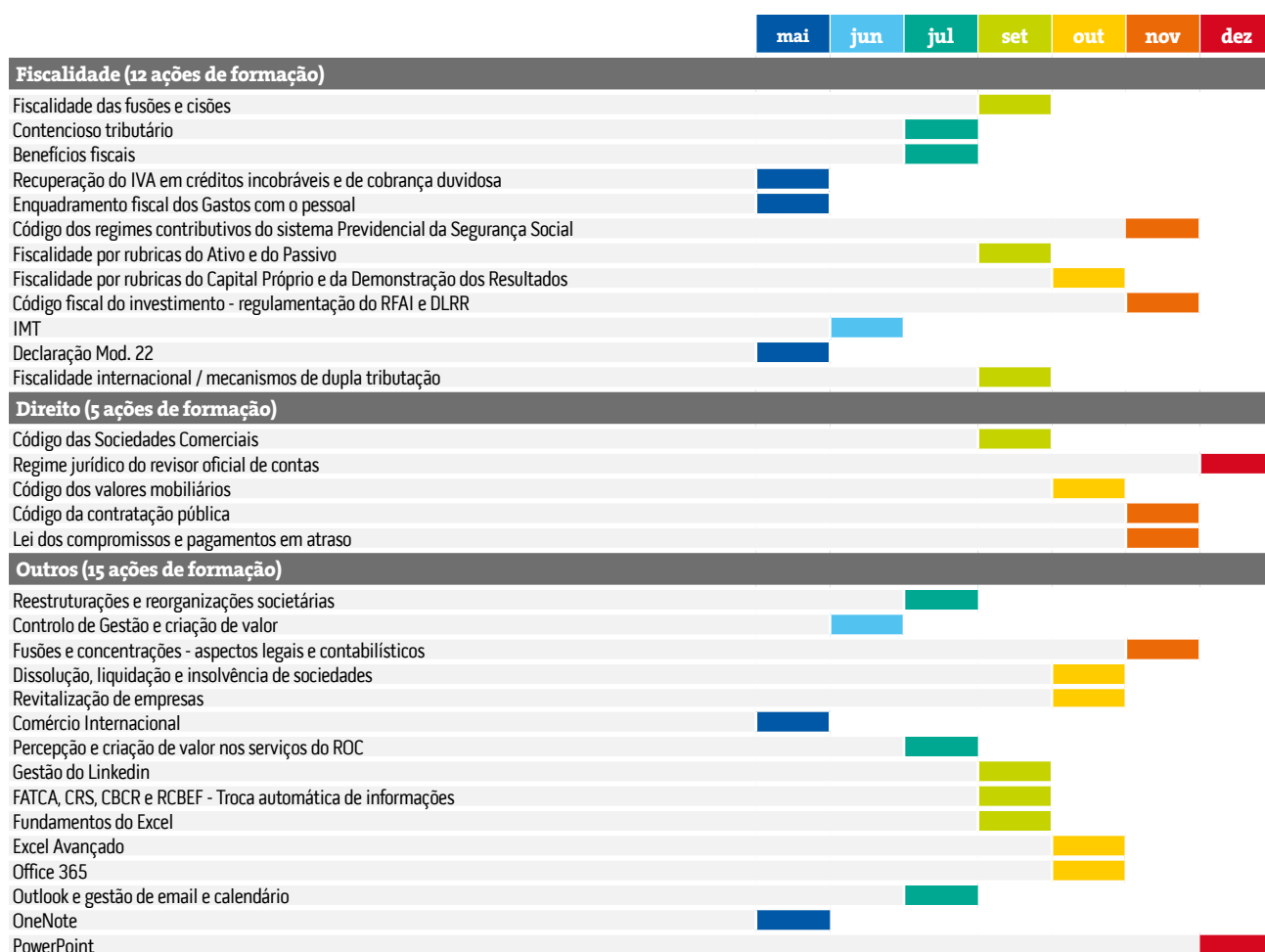
E-learning

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

Teve recentemente início uma nova edição do curso *e-learning* sobre Normas Internacionais de Auditoria. Está a ser desenvolvida uma ação de *e-learning* sobre SNC-AP.

Plano de Formação Profissional Contínua 2018





ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC inspira confiança aos agentes económicos

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

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

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

www.oroc.pt