

Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA)

Directriz de Revisão/Auditoria 230

PAPÉIS DE TRABALHO

Junho de 1998

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1-4
Forma e Conteúdo	5-11
Organização	12-15
Propriedade, Confidencialidade e Custódia	16-17

Introdução

1. A norma de trabalho de campo constante do parágrafo 19 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o seguinte:

19. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.
2. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar ao revisor/auditor orientação sobre a documentação (papéis de trabalho) por ele e para ele preparada ou por ele obtida e retida, relativa à execução da revisão/auditoria. Aplica-se também, com as devidas adaptações, a outros trabalhos.
3. O termo papéis de trabalho abrange não só o suporte de papel como outros meios de armazenamento de dados, designadamente os electrónicos.
4. A documentação preparada e/ou obtida pelo revisor/auditor tem por finalidade:
 - a) ajudar no planeamento e na execução da revisão/auditoria;
 - b) ajudar na coordenação e supervisão e na análise do trabalho de revisão/auditoria; e
 - c) registar a prova de revisão/auditoria resultante dos trabalhos executados com vista a servir de suporte à sua opinião e a comprovar que tais trabalhos foram realizados de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria.

Forma e Conteúdo

5. O revisor/auditor deve preparar papéis de trabalho que sejam suficientemente completos e pormenorizados para proporcionar uma compreensão global do trabalho efectuado.
6. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho deve ser tal que permita a um revisor/auditor experiente, sem conhecimento prévio da entidade e do trabalho desenvolvido, ficar com uma compreensão deste e das bases de suporte das decisões tomadas, muito embora a compreensão completa de todos os aspectos da revisão/auditoria exija uma discussão com o revisor/auditor que os preparou.
7. Não é praticável estipular a forma e o conteúdo exactos dos papéis de trabalho. Estes devem ser concebidos e organizados de acordo com as circunstâncias e com as necessidades do revisor/auditor relativamente ao trabalho concreto que realiza. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho são condicionados por certos aspectos tais como:

- * Natureza do compromisso.
 - * Tipo de relatório a emitir.
 - * Natureza e complexidade do negócio.
 - * Natureza e condições dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
 - * Necessidade de dirigir, supervisionar e analisar o trabalho executado por colaboradores.
 - * Metodologia e tecnologia usada no decurso da revisão/auditoria.
8. O uso de alguns papéis de trabalho normalizados, tais como listas de verificações, modelos de cartas ou mapas de trabalho, pode melhorar a eficiência da revisão/auditoria, facilitando a delegação de trabalho e proporcionando um meio de controlo de qualidade.
9. Pode também servir-se de mapas, análises e/ou qualquer outra documentação preparada pela entidade. Em tais casos deverá assegurar-se que tal documentação foi apropriadamente preparada.
10. O revisor/auditor deve registar nos seus papéis de trabalho informação sobre o planeamento, sobre a natureza, extensão e data dos procedimentos executados, sobre os respectivos resultados e sobre as conclusões extraídas da prova de revisão/auditoria. Nos papéis de trabalho deve ficar evidenciado quem os preparou e quando foram revistos pelo revisor/auditor.
11. O julgamento e decisão do revisor/auditor sobre todos os assuntos significativos devem ficar evidenciados nos seus papéis de trabalho, bem como os factos importantes que eram conhecidos do revisor/auditor na altura em que foram atingidas as conclusões, até porque estas podem vir a ser questionadas face a acontecimentos posteriores.

Organização

12. Os papéis de trabalho são, em regra, organizados em dois arquivos: o permanente e o corrente.
13. O arquivo permanente inclui normalmente, entre outros, os seguintes elementos:
- * Cópia do contrato social e de outros documentos legais que regem a actividade da entidade.
 - * Informação respeitante ao sector e aos ambientes económico e jurídico em que a entidade opera.
 - * Organigrama mostrando as funções do órgão de gestão e a repartição de responsabilidades.
 - * Extractos ou cópias de importantes contratos, acordos, actas e outros documentos.
 - * Análise dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
 - * Carta de compromisso e resposta do cliente à mesma ou contrato, se exigível, evidenciando a forma como o revisor/auditor entende o seu trabalho.
 - * Relações de domínio, controlo e associação com outras entidades.
 - * Principais políticas contabilísticas adoptadas, rácios mais importantes e evolução do capital, dos resultados e das reservas.
 - * Aspectos importantes ocorridos em cada revisão/auditoria e registo das decisões tomadas e sua justificação.
14. O arquivo corrente inclui normalmente, entre outros, os seguintes elementos:
- * Avaliação dos riscos de controlo e inerentes e sua actualização.
 - * Análise de rácios e tendências significativos.
 - * Apreciação do trabalho e das conclusões atingidas pela auditoria interna.
 - * Planeamento e programas de revisão/auditoria descrevendo os procedimentos a serem executados e as alterações neles introduzidas.

- * Análise de transacções e saldos.
- * Registo da natureza e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria realizados e dos respectivos resultados, indicando quem os executou e quando
- * Prova de que o trabalho realizado por colaboradores foi sujeito a supervisão e análise.
- * Lista dos procedimentos aplicados no caso de componentes (sucursais, filiais, etc.) examinados por outros revisores/auditores.
- * Correspondência trocada com outros revisores/auditores, peritos ou terceiros.
- * Correspondência ou notas respeitantes a assuntos comunicados ou debatidos com os devidos responsáveis da entidade.
- * Declaração da entidade referida no parágrafo 20 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria.
- * Conclusões a que o revisor/auditor chegou relativamente aos aspectos significativos do seu trabalho, incluindo como tratou as excepções e os acontecimentos não usuais.
- * Cópia das demonstrações financeiras objecto de revisão/auditoria.
- * Cópia dos relatórios emitidos pelo revisor/auditor.

15. No caso de revisões/auditorias recorrentes, alguns dos papéis de trabalho classificados acima como de arquivo corrente podem passar a arquivo permanente, devendo neste caso ser mantidos actualizados.

Propriedade, Confidencialidade e Custódia

16. Os papéis de trabalho são propriedade do revisor/auditor, o qual deve adoptar procedimentos apropriados quanto à manutenção da sua confidencialidade e guarda segura, retendo-os por um período de tempo suficiente de acordo com as suas necessidades e os requisitos legais e profissionais.
17. O revisor/auditor deve facultar ao revisor/auditor que lhe suceda a consulta dos seus papéis de trabalho. Deve também colocar a sua documentação à disposição das entidades legalmente autorizadas, incluindo a própria Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. A consulta dos seus papéis de trabalho por revisores/auditores que estejam realizando trabalhos para a mesma entidade ou por outrem só deve ser facultada após autorização expressa da entidade ou na sequência de decisão judicial.

Directriz de Revisão/Auditoria 300

PLANEAMENTO

Junho de 1999

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-4
Planeamento do Trabalho	5-8
Plano Global de Revisão / Auditoria	9-10
Programa de Revisão / Auditoria	11-12
Alterações ao Plano Global de Revisão/Auditoria e ao Programa de Revisão/Auditoria	13

Introdução

1. A norma de trabalho de campo constante do parágrafo 15 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o

seguinte:

"15. O revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade."

2. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer procedimentos e proporcionar orientação sobre o planeamento da revisão/auditoria recorrente de demonstrações financeiras. Numa primeira revisão/auditoria, o revisor/auditor pode ter que ampliar o processo de planeamento para além dos aspectos a seguir tratados.
3. Independentemente da dimensão da entidade cujas contas vai examinar, o revisor/auditor deve planejar o seu trabalho de forma a que a revisão/auditoria seja levada a efeito de uma maneira eficaz.
4. Por "Planeamento" entende-se o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva.

Planeamento do Trabalho

5. Um planeamento adequado, necessário em todos os exames, a executar anteriormente ao início dos trabalhos de revisão/auditoria, contribui para assegurar:
 - que seja prestada atenção apropriada a áreas importantes da revisão/auditoria,
 - que potenciais problemas sejam identificados,
 - que o trabalho seja completado de forma expedita,
 - a devida atribuição de tarefas aos membros da equipa de revisão/auditoria e a verificação do seu trabalho, e
 - a coordenação do trabalho feito por outros revisores/auditores e peritos.
6. A extensão do planeamento variará de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade da revisão/auditoria, a experiência que o revisor/auditor tem da entidade e o seu conhecimento do negócio desta.
7. A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transacções e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.
8. O revisor/auditor pode ter necessidade de debater elementos do plano global de revisão/auditoria e determinados procedimentos de revisão/auditoria com o órgão de fiscalização da entidade, com os gestores e pessoal com responsabilidade, incluindo o auditor interno, a fim de melhorar a eficácia e a eficiência da revisão/auditoria e a coordenação dos respectivos procedimentos com o trabalho do pessoal da entidade. O plano global de revisão/auditoria e o respectivo programa, permanecem, contudo, sob a responsabilidade do revisor/auditor.

Plano Global de Revisão / Auditoria

9. O revisor/auditor deve desenvolver e documentar um plano global de revisão/auditoria que descreva o âmbito e a condução esperados, suficientemente pormenorizado para orientar o desenvolvimento do respectivo programa de trabalho. Por outro lado, a sua forma e conteúdo variam de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade da revisão/auditoria, a necessidade de reuniões dos membros da equipa de trabalho e a metodologia e a tecnologia específicas a usar.
10. Ao desenvolver o plano global de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve considerar os assuntos seguidamente indicados, alguns dos quais serão tratados em Directrizes de Revisão/Auditoria específicas:

Conhecimento do Negócio

- Factores económicos gerais e condições do sector de actividade que afectam o negócio da entidade.
- Características importantes da entidade, os seus negócios, as suas estratégias, o seu desempenho financeiro e os requisitos dos vários tipos de relato, incluindo as alterações desde a data de conclusão da

revisão/auditoria anterior.

- O nível geral de competência do órgão de gestão.

Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno

- As políticas contabilísticas adoptadas pela entidade e as alterações a tais políticas.
- O efeito das novas tomadas de posição (normas, directrizes, recomendações, interpretações, etc.) contabilísticas ou de revisão/auditoria.
- O conhecimento acumulado pelo revisor/auditor quanto aos sistemas contabilístico e de controlo interno e a importância relativa que se espera que seja colocada nos testes de controlo e nos procedimentos substantivos.

Risco e Materialidade

- As estimativas esperadas dos riscos inerente e de controlo e a identificação de áreas de revisão/auditoria significativas.
- O estabelecimento de níveis de materialidade para a revisão/auditoria.
- Indícios, incluindo a experiência de períodos passados, de distorções materialmente relevantes ou de fraudes.
- A identificação de áreas contabilísticas complexas, incluindo as que envolvam estimativas contabilísticas.

Natureza, Tempestividade e Extensão dos Procedimentos

- Possível alteração da importância relativa de cada uma das áreas de revisão/auditoria específicas.
- As épocas em que os trabalhos de revisão/auditoria devem ser efectuados (no final do exercício ou no decorrer deste).
- O trabalho do serviço de auditoria interna e o seu efeito esperado nos procedimentos de revisão/auditoria externa.

Coordenação, Direcção, Supervisão e Verificação

- O envolvimento de outros revisores/auditores, incluindo os de outros escritórios do revisor/auditor, na revisão/auditoria de componentes, tais como, empresas filiais (subsidiárias), sucursais e divisões.
- O envolvimento e a troca de informações com peritos, terceiros e auditores internos.
- O número de locais onde a entidade exerce a actividade (dispersão geográfica).
- Requisitos técnicos dos membros das equipas de revisão/auditoria.

Utilização de Tecnologias de Informação pelo Revisor/Auditor e/ou pela Entidade

- A extensão em que o computador é usado em cada aplicação contabilística significativa.
- A complexidade das operações efectuadas pela entidade através de computador, incluindo a utilização de serviços externos.
- A estrutura organizacional das actividades de processamento por computador.
- A disponibilidade dos dados.
- A utilização de técnicas de revisão/auditoria assistidas por computador.

Outros Assuntos

- Verificação dos papéis de trabalho de revisão/auditoria, das demonstrações financeiras e da certificação/relatório do exercício anterior, e o dossier permanente e os arquivos de correspondência.

- A possibilidade de o princípio da continuidade poder ser posto em causa.
- Condições que exijam atenção especial, tais como a existência de partes em relação de dependência.
- Os termos do compromisso e quaisquer responsabilidades oficiais.
- A natureza e a tempestividade de relatórios ou outras comunicações com a entidade estabelecidos na carta de compromisso.

Programa de Revisão / Auditoria

11. O revisor/auditor deve desenvolver e documentar um programa de revisão/auditoria que estabeleça a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos planeados necessários para implementar o plano global de revisão/auditoria. Tal programa serve como um conjunto de instruções aos membros da equipa envolvidos na revisão/auditoria e como forma de controlar e registar a adequada execução do trabalho. O programa deve também conter os objectivos de revisão/auditoria para cada uma das áreas e um orçamento de tempos com as horas estimadas para as várias áreas ou procedimentos.
12. Ao preparar o programa, o revisor/auditor considerará as estimativas específicas dos riscos inerente e de controlo e o necessário nível de segurança a ser proporcionado pelos procedimentos substantivos. O revisor/auditor considerará também a tempestividade dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos, a coordenação de qualquer apoio esperado da entidade, a disponibilidade de técnicos e o envolvimento de outros revisores/auditores ou peritos. Os outros assuntos indicados no parágrafo 10 podem também ter de ser considerados com maior pormenor durante o desenvolvimento do programa.

Alterações ao Plano Global de Revisão / Auditoria e ao Programa de Revisão / Auditoria

13. O plano global de revisão/auditoria e o programa de revisão/auditoria devem ser revistos sempre que necessário no decurso dos trabalhos. O planeamento deve ser actualizado quando se verificarem alterações nas condições ou resultados inesperados dos procedimentos de revisão/auditoria. As razões subjacentes às alterações significativas devem ser documentadas.

Directriz de Revisão/Auditoria 310

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO

Outubro de 1999

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-7
Obtenção do Conhecimento	8-13
Uso do Conhecimento	14-18
Apêndice	
Matérias a Considerar no Conhecimento do Negócio	
A. Factores económicos gerais	
B. O sector - condições importantes que afectam o negócio da entidade	
C. A entidade	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 310

Outubro de 1999

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO

Introdução

1. A norma de trabalho de campo constante do parágrafo 12 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o seguinte:

"12. O revisor/auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade."

2. Por sua vez, o parágrafo 7 da Directriz de Revisão/Auditoria 300 - Planeamento considera que:

"7. A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho. O conhecimento do negócio pelo revisor/auditor contribui para a identificação de acontecimentos, transacções e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras."

3. A finalidade desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer procedimentos e proporcionar orientação sobre o que se deve entender por conhecimento do negócio: porque é que o mesmo é importante para o revisor/auditor e para os membros da respectiva equipa de revisão/auditoria, porque é que ele é relevante para todas as fases da revisão/auditoria e como é que o revisor/auditor obtém e usa tal conhecimento.
4. Ao efectuar uma revisão/auditoria das demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve ter ou obter um conhecimento do negócio suficiente que o habilite a identificar e compreender os acontecimentos, as transacções e as práticas que, em seu julgamento, possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras, o exame às mesmas ou a certificação/relatório.
5. O conhecimento do negócio é usado pelo revisor/auditor, por exemplo, ao fazer a estimativa dos riscos inerentes e de controlo, ao determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria, bem como ao concluir sobre a consistência e credibilidade das demonstrações financeiras consideradas como um todo ao completar a revisão/auditoria.
6. O nível de conhecimento do revisor/auditor num trabalho de revisão/auditoria deverá incluir o conhecimento geral da economia e do sector dentro do qual a entidade opera e um conhecimento particular de como esta funciona. O nível de conhecimento exigido ao revisor/auditor terá necessariamente de ser menor do que o possuído pelo órgão de gestão. Em Apêndice a esta DRA, apresenta-se uma lista das matérias a considerar num trabalho específico.
7. A extensão que um revisor/auditor necessita de documentar para o seu conhecimento do negócio depende da complexidade deste e do número de pessoas necessárias para formar a equipa de trabalho, bem como a necessidade de cobrir possíveis saídas, doenças ou incapacidades dos principais membros da equipa. Esta documentação deve ter um nível apropriado a facilitar o planeamento da revisão/auditoria.

Obtenção do Conhecimento

8. Antes de aceitar um trabalho, o revisor/auditor deverá obter um conhecimento preliminar do sector, dos detentores do capital (sempre que for legitimamente possível), dos gestores e das operações da entidade e considerar se pode ou não ser obtido um nível adequado de conhecimento do negócio para levar a efeito a revisão/auditoria. A obtenção deste conhecimento prévio inclui geralmente:
 - conhecimento proveniente de experiência anterior;
 - conhecimento proveniente de indagações a anteriores revisores/auditores;
 - regras e regulamentos do sector;
 - normas contabilísticas aplicáveis ao sector;
 - a percepção inicial sobre a viabilidade do negócio; e
 - a percepção da integridade dos directores e dos membros do órgão de gestão.
- Também se requer que o revisor/auditor tenha conhecimentos suficientes para estimar se há necessidades de pessoal especializado (por exemplo, especialistas em revisão/auditoria assistida por computador) ou outros peritos.

9. Após a aceitação do trabalho, deverão ser obtidas informações adicionais e mais pormenorizadas, suficientes para permitir ao revisor/auditor planejar o trabalho e desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz.
10. Até onde for praticável, o revisor/auditor terá de obter o conhecimento necessário no início do trabalho. À medida que a revisão/auditoria progride, essa informação deverá ser revista e actualizada e obtidas mais informações.
11. A obtenção do conhecimento necessário do negócio é um processo contínuo e acumulativo de recolha e apreciação de informação e de relacionamento, em todas as fases da revisão/auditoria, do conhecimento daí resultante com a prova de revisão/auditoria e as informações obtidas. Embora seja recolhida informação na fase de planeamento, ela é usualmente melhorada e acrescida em fases posteriores da revisão/auditoria, à medida que o revisor/auditor e o pessoal da respectiva equipa se torna mais conhecedor do negócio.
12. Para os trabalhos recorrentes, o revisor/auditor deverá actualizar e reavaliar a informação recolhida anteriormente, incluindo a informação contida nos papéis de trabalho do ano anterior. O revisor/auditor também deverá executar procedimentos concebidos para identificar alterações significativas que tenham tido lugar após a última revisão/auditoria.
13. O revisor/auditor pode obter o conhecimento do sector e da entidade a partir de uma variedade de fontes, como sejam:
 - Experiência anterior com a entidade e seu sector.
 - Debate com pessoas da entidade (membros do órgão de gestão e outro pessoal sénior operacional).
 - Debate com o pessoal de auditoria interna e leitura dos relatórios da auditoria interna.
 - Debate com outros revisores/auditores e com consultores jurídicos e outros que tenham prestado serviços à entidade ou dentro do sector.
 - Debate com pessoas conhecedoras exteriores à entidade (nomeadamente, economistas do sector, autoridades regulamentadoras do sector, clientes, fornecedores, concorrentes).
 - Publicações relacionadas com o sector (por exemplo, estatísticas oficiais, textos, jornais de negócios, relatórios preparados por bancos e intermediários financeiros, jornais financeiros).
 - Legislação e regulamentos que afectem significativamente a entidade.
 - Visitas às instalações e fábricas da entidade.
 - Documentos produzidos pela entidade (como sejam, actas de reuniões, documentação enviada aos accionistas ou depositada nas entidades oficiais pertinentes, literatura promocional, relatórios financeiros anuais dos anos anteriores, orçamentos, relatórios internos de gestão, relatórios financeiros intercalares, manual de políticas de gestão, manuais dos sistemas de contabilidade e de controlo interno, plano de contas, descrições de tarefas, planos de comercialização e de vendas).
 - Literatura profissional, proporcionando guia para sectores específicos.

Uso do Conhecimento

14. O conhecimento do negócio é o quadro de referência dentro do qual o revisor/auditor exerce o seu juízo profissional. A compreensão do negócio e o uso de forma apropriada desta informação ajuda o revisor/auditor a:
 - 15. Estimar riscos e identificar problemas.
 - Planear e levar a efeito a revisão/auditoria de forma eficaz e eficiente.
 - Avaliar a prova de revisão/auditoria.
 - Prestar melhor serviço ao cliente.
16. O revisor/auditor faz julgamentos acerca de muitas matérias no decurso da revisão/auditoria, para os quais o conhecimento do negócio é importante. Por exemplo:
 - Estimar o risco inerente e o risco de controlo.

- Considerar os riscos do negócio e a resposta do órgão de gestão a tais riscos.
 - Desenvolver o plano global de revisão/auditoria e o respectivo programa.
 - Determinar um nível de materialidade e estimar se o nível de materialidade escolhido se mantém ou não apropriado.
 - Apreciar a prova de revisão/auditoria com o fim de estabelecer a sua adequação e a validade das respectivas asserções contidas nas demonstrações financeiras.
 - Avaliar as estimativas contabilísticas e os esclarecimentos do órgão de gestão.
 - Identificar as áreas em que podem ser necessárias considerações e habilitações especiais de revisão/auditoria.
 - Identificar as partes em relação de dependência e as respectivas transacções.
 - Reconhecer informações conflitantes (por exemplo, esclarecimentos contraditórios).
 - Identificar indícios ou circunstâncias não usuais (por exemplo, fraudes e incumprimentos de leis e regulamentos, relacionamentos inesperados de dados operacionais estatísticos com resultados financeiros relatados).
 - Fazer indagações pertinentes e ponderar a razoabilidade das respostas.
 - Considerar a adequação das políticas contabilísticas e das divulgações das demonstrações financeiras.
17. O revisor/auditor deve assegurar-se que os colaboradores destacados para um trabalho de revisão/auditoria obtêm conhecimento suficiente do negócio de forma a habilitá-los a desempenhar o trabalho que lhes foi delegado. O revisor/auditor deverá também assegurar-se que eles compreendem a necessidade de estar alerta para informações adicionais e para as partilhar com o revisor/auditor e outros colaboradores.
18. Tais conhecimentos devem ser transmitidos inicialmente através do plano geral de revisão/auditoria ou numa reunião e, subsequentemente, no decorrer da revisão/auditoria.
19. Para tornar eficaz o uso do conhecimento acerca do negócio, o revisor/auditor deve considerar até que ponto o mesmo afecta as demonstrações financeiras como um todo e se as asserções contidas nas demonstrações financeiras são ou não consistentes com o conhecimento do negócio pelo revisor/auditor.

Apêndice

Matérias a Considerar no Conhecimento do Negócio

Esta lista cobre uma vasta variedade de matérias aplicáveis a muitos trabalhos de revisão/auditoria; porém, nem todas as matérias serão relevantes para todos os trabalhos, nem a lista é necessariamente exaustiva.

A. Factores económicos gerais

- Nível geral da actividade económica (por exemplo, recessão, crescimento)
- Taxas de juro e disponibilidade de financiamento
- Inflação, revalorização e desvalorização da moeda
- Políticas governamentais
 - monetária
 - fiscal
 - tributária - sociedades e outros
 - incentivos financeiros (por exemplo, programas de ajuda governamental)
 - direitos, restrições ao comércio

- Controlo cambial

B. O sector - condições importantes que afectam o negócio da entidade

- Mercado e concorrência
- Actividade cíclica ou sazonal
- Alterações na tecnologia dos produtos
 - Risco do negócio (por exemplo, alta tecnologia, alta moda, facilidade de entrada da concorrência)
- Operações em declínio ou em expansão
 - Condições adversas (por exemplo, procura em declínio, excesso de capacidade, séria concorrência de preços)
- Principais rácios e estatísticas operacionais
- Práticas e problemas contabilísticos específicos
- Requisitos e problemas ambientais
- Enquadramento regulamentador
- Fornecimento e custo da energia
 - Práticas específicas ou únicas (por exemplo, relacionadas com contratos laborais, métodos de financiamento, métodos contabilísticos)

C. A entidade

1. Gestão e detentores do capital - características importantes

- Estrutura empresarial - empresa privada de capital aberto ou de capital fechado, empresa pública (incluindo quaisquer alterações recentes ou previstas)
- Detentores de capital com privilégio e partes em relação de dependência (nacionais, estrangeiros, reputação do negócio e experiência)
- Relacionamento entre os detentores do capital, os directores e os gestores
- Atitudes e políticas dos detentores do capital
- Estrutura do capital (incluindo quaisquer alterações recentes ou previstas)
- Estrutura organizacional
- Estrutura do grupo
- Acordos para revisão/auditoria a empresas filiais
- Objectivos e filosofia de gestão, planos estratégicos
 - Aquisições, fusões ou alienações de actividades empresariais (previstas ou recentemente executadas)
- Fontes e métodos de financiamento (correntes, históricos)
- Órgão de gestão
 - composição
 - reputação do negócio e experiência das pessoas
 - independência dos, e controlo sobre os, gestores operacionais

- frequência de reuniões
- existência de políticas sobre a conduta da sociedade
- alterações nos consultores profissionais (por exemplo, advogados)
- Gestores operacionais
 - experiência e reputação
 - rotação
 - principais quadros financeiros e seu *status* na organização
 - pessoal do departamento de contabilidade
 - incentivos ou planos de bónus como parte da remuneração (por exemplo, com base no lucro)
 - uso de previsões e orçamentos
 - pressões sobre o órgão de gestão (por exemplo, demasiado alargado, domínio por uma pessoa, apoio para preço da acção, datas limites não razoáveis para anúncio de resultados)
 - sistemas de informação de gestão
- Função de auditoria interna (existência, qualidade)
- Atitude perante o ambiente de controlo interno

2. Negócio da entidade - produtos, mercados, fornecedores, custos, operações.

- Natureza do(s) negócio(s) (por exemplo, fabricante, armazenista, serviços financeiros, importação/exportação)
- Localização das instalações de produção, armazéns, escritórios.
- Emprego (por exemplo, por locais, oferta, níveis salariais, contratos colectivos, compromissos de pensões, regulamentação governamental)
- Produtos ou serviços e mercados (nomeadamente, principais clientes e contratos, condições de pagamento, margens de lucro, quotas de mercado, concorrentes, exportações, políticas de preços, reputação dos produtos, garantias, carteira de encomendas, tendências, estratégia e objectivos de mercado, processos de fabricação)
- Fornecedores importantes de bens e serviços (por exemplo, contratos a longo prazo, estabilidade do fornecimento, condições de pagamento, importações, formas de entrega, tal como o "*just-in-time*")
- Existências (por exemplo, localização, quantidades)
- "*Franchise*", licenças, patentes
- Tipos de custos relevantes
- Pesquisa e desenvolvimento
- Activos, passivos e transacções em moeda estrangeira - por moeda, cobertura ("*hedging*")
- Legislação e regulamentação que afectem significativamente a entidade
- Sistemas de informação - actuais, planos de alteração
- Estrutura da dívida, incluindo convénios e restrições

3. Desempenho financeiro - factores respeitantes à posição financeira e lucratividade da entidade

- Tendências e previsões dos resultados e dos fluxos de caixa
- Locações e outros compromissos financeiros

- Disponibilidade de linhas de crédito
- Aspectos de financiamento fora do balanço
- Exposições cambiais e de taxa de juro
- Comparação com tendências do sector

4. Relato ambiental - influências externas que afectem o órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras

- Legislação
- Ambiente regulamentador e requisitos
- Fiscalidade
- Medição e aspectos de divulgação peculiares do negócio
- Requisitos de relato de revisão/auditoria
- Utentes das demonstrações financeiras

Directriz de Revisão/Auditoria 320

MATERIALIDADE DE REVISÃO/AUDITORIA

Dezembro de 1999

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-4
Materialidade	5-8
Relacionamento entre Materialidade e Risco de Revisão/Auditoria	9-11
Avaliação do Efeito de Distorções	12-16
APÊNDICE	
Conceito	1-3
Determinantes da materialidade	4
Dimensão	5-7
Natureza	8-9
Circunstâncias	10-11
Juízo profissional	12-13
A materialidade no planeamento	14-34
Documentação	35
Materialidade nas entidades dispersas geograficamente	36-40
Níveis de materialidade não estáticos	41-42
Materialidade e risco de revisão/auditoria	43-45
Avaliação final do efeito das distorções	46-47
Erros	48-54

Introdução

1. A necessidade de estimativa da materialidade vem referida nos parágrafos 14 e 15 das Normas Técnicas de

Revisão/Auditoria:

"14. Na determinação do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e o relacionamento desta com aquele risco. Considera-se que uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras.

15. O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade."

2. A finalidade desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o conceito de materialidade e o seu relacionamento com o risco de revisão/auditoria.
3. A materialidade deve ser considerada pelo revisor/auditor quando:
 - a) determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria; e
 - b) avalia o efeito das distorções.
4. "Materialidade" é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade não é susceptível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspectos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.

Materialidade

5. O objectivo da revisão/auditoria das demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar a sua opinião profissional sobre se as demonstrações financeiras estão, ou não, preparadas em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro adoptada. A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de juízo profissional.
6. Ao conceber o plano de revisão/auditoria, o revisor/auditor estabelece um nível de materialidade aceitável de forma a detectar quantitativamente as distorções materialmente relevantes. Contudo, a quantia (quantidade) e a natureza (qualidade) das distorções necessitam de ser consideradas no contexto das circunstâncias em que ocorrem. São exemplos de distorções qualitativas a descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, quando for provável que um utilizador das demonstrações financeiras seja confundido pela descrição e não divulgação do não cumprimento de requisitos legais ou regulamentares, ou quando for provável que a consequente imposição de restrições legais ou regulamentares possa reduzir significativamente a capacidade operacional.
7. O revisor/auditor necessita de considerar a possibilidade de distorções de quantias relativamente pequenas que cumulativamente possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras. Por exemplo, um erro num procedimento de final do mês pode ser um indício de uma distorção potencialmente material se esse erro se repetir todos os meses.
8. O revisor/auditor toma em consideração a materialidade tanto a nível global da demonstração financeira em causa como em relação aos saldos de contas ou grupos de contas, às classes de transacções e às divulgações. A materialidade pode ser influenciada por considerações, tais como requisitos legais ou regulamentares, e outras relativas a saldos e relacionamentos de contas individuais. Este processo pode resultar em diferentes níveis de materialidade, dependendo do aspecto da demonstração financeira que está a ser considerado.

Relacionamento entre Materialidade e Risco de Revisão / Auditoria

9. Ao planear a revisão/auditoria, considerar-se-á aquilo que tornará as demonstrações financeiras distorcidas de forma materialmente relevante. A estimativa da materialidade relacionada com saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções específicas auxilia o revisor/auditor a decidir questões como quais as rubricas a examinar e se deve usar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos. Isto dá possibilidade ao revisor/auditor de seleccionar os procedimentos de revisão/auditoria que, em combinação, melhor se adaptam ao risco de revisão/auditoria.

10. Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de revisão/auditoria e vice-versa. O revisor/auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de revisão/auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria. Por exemplo, se após planejar procedimentos de revisão/auditoria específicos, o revisor/auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de revisão/auditoria aumentou. O revisor/auditor compensa esta situação:
- a) reduzindo o nível estimado de risco de controlo, se tal for possível, e suportando o nível reduzido, levando a efeito testes de controlo alargados ou adicionais; ou
 - b) reduzindo o risco de detecção através da modificação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

Materialidade e Risco de Revisão/Auditoria na Avaliação da Prova de Revisão/Auditoria

11. A estimativa da materialidade e do risco de revisão/auditoria no momento do planeamento pode ser diferente da estimativa no momento da avaliação dos resultados dos procedimentos de revisão/auditoria. Isto pode ser devido a uma alteração nas circunstâncias ou a uma alteração no conhecimento do revisor/auditor em resultado da revisão/auditoria. Por exemplo, se a revisão/auditoria for planeada antes do final do período, o revisor/auditor antecipará os resultados das operações e a posição financeira. Se os resultados reais das operações e a posição financeira forem substancialmente diferentes, a estimativa da materialidade e o risco de revisão/auditoria podem também mudar. Adicionalmente, o revisor/auditor pode, ao planejar o seu trabalho, fixar intencionalmente o nível de materialidade aceitável num nível inferior àquele que pretende usar para avaliar os resultados da revisão/auditoria. Isto pode ser feito para reduzir a probabilidade de distorções não identificadas e proporcionar ao revisor/auditor uma margem de segurança ao avaliar o efeito de distorções identificadas durante a revisão/auditoria.

Avaliação do Efeito de Distorções

12. Ao avaliar a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve estimar se o agregado das distorções não corrigidas que tenham sido identificadas durante a revisão/auditoria é, ou não, materialmente relevante.
13. O agregado de distorções não corrigidas compreende:
- a) distorções especificamente identificadas pelo revisor/auditor, incluindo o efeito líquido de distorções não corrigidas identificadas durante a revisão/auditoria de períodos anteriores;
 - b) a melhor estimativa pelo revisor/auditor de outras distorções que não possam ser especificamente identificadas (designadamente, erros em amostras representativas projectados para o total da população estatística).
14. O revisor/auditor necessita de considerar se o agregado de distorções não corrigidas é, ou não, materialmente relevante. Se concluir que as distorções podem ser materialmente relevantes deve reduzir o risco de revisão/auditoria, ampliando os procedimentos ou solicitar ao órgão de gestão para ajustar as demonstrações financeiras. Em qualquer caso, o órgão de gestão pode querer ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.
15. Se o órgão de gestão recusar ajustar as demonstrações financeiras e os resultados dos procedimentos de revisão/auditoria ampliados não possibilitem ao revisor/auditor concluir que o agregado das distorções não corrigidas não é materialmente relevante, o revisor/auditor deve considerar a apropriada modalidade da certificação/relatório, de acordo com a DRA 700 - Certificação Legal das Contas.
16. Se o agregado das distorções não corrigidas que o revisor/auditor identificou se aproximar do nível de materialidade, ele considerará se é provável que distorções não identificadas, quando tomadas com o agregado das distorções não corrigidas, possam exceder o nível de materialidade. Consequentemente, à medida que o agregado das distorções não corrigidas se aproxima do nível de materialidade, o revisor/auditor considerará a redução do risco, executando procedimentos adicionais ou pedindo ao órgão de gestão para ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.

APÊNDICE

Este Apêndice, que não é parte integrante desta Directriz de Revisão/Auditoria, destina-se apenas a ajudar a um melhor entendimento das disposições nela contidas.

Conceito

1. Na opinião profissional do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, a expressão "apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes" significa que ele obteve uma segurança aceitável acerca das demonstrações financeiras estarem isentas de distorções materialmente relevantes.
2. As demonstrações financeiras estão distorcidas de forma materialmente relevante quando contêm omissões ou distorções cujo efeito, individual ou agregado, é suficiente para que não constituam uma apresentação adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro adoptada e, consequentemente, influenciem as decisões económicas dos seus utilizadores.
3. O conceito de materialidade determina que alguns assuntos, quer considerados individualmente, quer de forma agregada, são importantes para uma adequada apresentação das demonstrações financeiras tomadas como um todo.

Determinantes da materialidade

4. A materialidade de um *item* depende da dimensão (quantidade), da natureza (qualidade) e das circunstâncias.

Dimensão

5. A dependência da dimensão significa que a materialidade é quantificável em termos financeiros. Nem sempre isso é linear. Por exemplo, na consideração da materialidade de incertezas ou contingências a quantificação é feita pela melhor das estimativas ou quantia potencialmente envolvida, tomando em conta a probabilidade da respectiva ocorrência.
6. Em alguns casos, a natureza e as circunstâncias de uma distorção podem ter tal importância que a dimensão não seja determinante para o utilizador das demonstrações financeiras. Por exemplo, alterações de políticas contabilísticas, despesas confidenciais ou não documentadas.
7. **Embora a quantificação da materialidade seja fundamental e inevitável, ela nunca poderá ser estimada numa base de dimensão absoluta. Ao concluir que o efeito das distorções, individualmente ou de forma agregada, é materialmente relevante, o revisor/auditor deve considerar a sua natureza e quantidade em relação à natureza e quantidade dos itens das demonstrações financeiras. Por exemplo, uma questão que é materialmente relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade pode não ser materialmente relevante nas demonstrações financeiras de uma outra entidade de diferente natureza e dimensão.**

Natureza

8. A estimativa da materialidade deve tomar em conta não só considerações quantitativas como também considerações qualitativas. As considerações qualitativas incluem:
 - A natureza do negócio e o ramo de actividade (por exemplo, grossista, instituição financeira).
 - Os resultados das operações (por exemplo, rendimento instável, entidade de pequena margem de lucro, resultados voláteis).
 - Posição financeira (por exemplo, questões relacionadas com os fluxos de caixa, adequação do capital, falência, condições dos financiamentos).
9. Na apreciação da qualidade das distorções deve ser tomado particular cuidado em não se compensarem distorções materialmente relevantes, quando consideradas separadamente, que tenham naturezas diferentes e, inversamente, a materialidade de distorções de natureza similar devem ser consideradas de acordo com o seu efeito agregado.

Circunstâncias

10. A materialidade das distorções é ajuizada em relação ao seu impacto, ou potencial impacto, na opinião dos

utilizadores das demonstrações financeiras. Consequentemente, a materialidade de uma dada distorção dependerá do contexto da contabilização e da informação disponível pelos utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, a materialidade estimada para um exame com vista à certificação/relatório não é necessariamente igual à de um exame imposto judicialmente ou solicitado por uma instituição financeira para efeito de concessão de crédito, ou à de um exame para elaboração de um relatório de verificação de entradas em espécie.

11. Na decisão acerca da materialidade pesam as respostas a questões como:

- Quem são os utilizadores?
- Quais são as suas necessidades para tomar decisões?
- Para um determinado *item*, qual é o contexto apropriado para estimar a sua materialidade?
- Em que intervalo de valores é que os *itens* se tornam críticos em termos de materialidade?
- Como é que, nestas circunstâncias, se deve decidir e relatar acerca de tais *itens*?

Juízo profissional

12. A consideração da materialidade pelo revisor/auditor é matéria de juízo profissional, sendo influenciada pela sua percepção das necessidades de quem vai confiar nas demonstrações financeiras.
13. Os juízos da materialidade são feitos à luz das circunstâncias circundantes e envolvem necessariamente considerações quantitativas e qualitativas. E porque se trata de um juízo profissional, pessoas diferentes podem ter diversos pontos de vista quanto à materialidade.

A materialidade no planeamento

14. Como referido na DRA 300 - Planeamento, a natureza, extensão, profundidade e oportunidade do planeamento e, implicitamente, a consideração da materialidade, pelo facto desta ser parte daquele, varia com a dimensão da entidade, a complexidade da revisão/auditoria e a experiência do revisor/auditor relativamente à entidade, bem como o conhecimento do seu negócio.
15. O planeamento de uma efectiva metodologia de revisão/auditoria requer uma cuidadosa estimativa da probabilidade de distorções materialmente relevantes poderem ocorrer na informação financeira sujeita a revisão/auditoria, o que implica a identificação de contas ou grupos de contas ou classes de transacções que sejam de importância significativa.
16. No planeamento da revisão/auditoria, ao fazer a estimativa preliminar da materialidade, podem deparar-se duas situações ao revisor/auditor: ou faz o seu juízo profissional preliminar acerca dos níveis de materialidade antes das demonstrações financeiras a examinar estarem preparadas, pelo que terá de antecipar o resultado do exercício e a posição financeira; ou o seu planeamento é feito depois das demonstrações financeiras estarem preparadas. Em ambos os casos, a sua estimativa preliminar deve também basear-se nas demonstrações financeiras de um ou mais exercícios imediatamente anteriores, as quais lhe permitirão conhecer os efeitos das alterações mais significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, unificação de interesses significativa) e no sector de actividade onde opera (por exemplo, alterações de ordem económica, legal ou regulamentar).
17. No planeamento dos procedimentos de revisão/auditoria e consequentemente na estimativa da materialidade, o revisor/auditor deve também considerar a natureza, a causa (se conhecida) e a quantia das distorções para que esteja alertado pela revisão/auditoria das demonstrações financeiras do exercício anterior.

Níveis de Materialidade

18. A estratégia da revisão/auditoria considera a materialidade em dois níveis básicos:

- A - Um nível global para as demonstrações financeiras tomadas como um todo; e
 - B - Outro nível por cada conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções.
- A - Materialidade a nível global das demonstrações financeiras

19. A materialidade a nível global das demonstrações financeiras tomadas como um todo é usada para a concepção

do âmbito dos procedimentos de revisão/auditoria. Ela será reapreciada na avaliação final do efeito global das diferenças de revisão/auditoria.

20. São indicados adiante os factores a considerar na estimativa da materialidade. Não são, contudo, as únicas medidas ou percentagens que podem ser usadas na estimativa da materialidade. Por vezes, outros factores podem ser mais apropriados para basear o juízo profissional formado à luz das circunstâncias. Se nenhum factor quantitativo for por si só suficientemente importante, deverá ser considerado mais do que um modo de mensuração.
21. Dependerá sempre das circunstâncias da entidade (por exemplo, a sua dimensão e risco) e do juízo profissional do revisor/auditor a separação entre o que é e o que não é materialmente relevante.
22. A nível global das demonstrações financeiras, a estimativa da materialidade pode ser baseada nos resultados das operações ou na posição financeira.

A1) Materialidade baseada nos resultados das operações

23. Os utilizadores das demonstrações financeiras normalmente consideram os resultados das operações como a base mais importante para a formação da sua opinião. Quando os resultados das operações forem considerados uma mensuração apropriada da materialidade, será estabelecida uma percentagem a aplicar sobre os mesmos antes de impostos. Ao considerarem-se os resultados das operações antes de impostos tem-se como implícito que os impostos são proporcionais aos resultados. Porém, os resultados podem englobar proveitos e ganhos não tributáveis ou custos e perdas não dedutíveis para efeitos de tributação. Consequentemente, na estimativa da materialidade deverá ter-se em atenção os casos em que a taxa de imposto efectiva (relação percentual entre o imposto sobre o rendimento e o resultado antes de impostos) for significativamente diferente da taxa de imposto legal ou da taxa de imposto efectiva calculada para o(s) exercício(s) anterior(es).
24. Sendo com frequência o planeamento feito anteriormente à preparação das demonstrações financeiras, usar-se os resultados do exercício anterior, uma média dos resultados de exercícios anteriores ou os resultados prospectivados para o exercício corrente, é uma decisão que terá de ser baseada nas condições económicas actuais, na tendência dos resultados e na aptidão da entidade para preparar resultados prospectivados.
25. Alguns exemplos:

- Se a entidade mantiver uma tendência de resultados estável, o revisor/auditor pode estimar os resultados em que irá basear a sua estimativa da materialidade nos resultados antes de impostos do exercício anterior ou nos resultados anualizados das demonstrações financeiras intercalares.
- Se os resultados do exercício anterior não forem típicos devido a acontecimentos não frequentes ou não usuais (por exemplo, greve, fogo nas instalações de produção), o revisor/auditor pode estimar os resultados em que irá basear a sua estimativa da materialidade utilizando os resultados antes do efeito de tais acontecimentos.
- Se os resultados prospectivados pela entidade têm vindo a ser considerados fiáveis e o revisor/auditor está convicto que continuarão a sê-lo no exercício corrente, será apropriado utilizar os resultados orçamentados pela entidade.

26. Se a situação da entidade é de oscilação entre exercícios com resultados positivos e exercícios com resultados negativos, a base de resultados das operações antes de impostos pode não ser apropriada. Em tal caso uma percentagem calculada sobre o somatório das vendas e serviços prestados (*turnover*) será mais apropriado.

A2) Materialidade baseada na posição financeira

27. Se a materialidade estimada com base nos resultados das operações não fizer sentido (por exemplo, quando os resultados das operações forem tão fracos que a liquidez ou solvência seja motivo de preocupação), então é mais apropriado fazer a estimativa da materialidade baseada na posição financeira.
28. A base de referência mais apropriada é a do capital próprio. A percentagem a usar dependerá do negócio da entidade e do ramo da sua actividade.
29. Se o capital próprio se tornar mínimo, deixa de ser útil como ponto de referência. Em tais circunstâncias, é mais apropriado considerar uma percentagem mais pequena aplicada sobre o total do activo.

B - Materialidade a nível de conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções

30. A materialidade a nível de conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções é usada para determinar o modo e extensão dos testes a realizar (por exemplo, quando se usar o procedimento de amostra representativa para testar o saldo de uma conta).
31. O revisor/auditor planeia os procedimentos a aplicar a um saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções de modo a obter uma segurança aceitável de identificação das distorções que está convicto de que poderão ser, quando agregadas com as dos demais saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções, materialmente relevantes para as demonstrações financeiras tomadas como um todo, baseado no seu juízo profissional preliminar acerca da materialidade.
32. O revisor/auditor usa vários métodos para conceber os procedimentos para identificar aquelas distorções. Em alguns casos ele estima explicitamente para fins de planeamento a quantia máxima de distorção para um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções que pode existir sem tornar, quando agregada com as distorções nos outros saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções, as demonstrações financeiras distorcidas de modo materialmente relevante. Noutros casos, ele decide que o seu juízo profissional acerca da materialidade respeita a um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções sem explicitamente fazer estimativa de tais distorções.
33. A materialidade a nível de conta ou grupo de contas ou classe de transacções é determinada para que seja remota a probabilidade do total das omissões e distorções identificadas, ou que fiquem por identificar, exceder a materialidade estimada. A consideração do nível de materialidade acompanha a identificação de contas ou grupos de contas ou classes de transacções de importância significativa, a estimativa da probabilidade de erros de revisão/auditoria importantes e o planeamento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria.
34. A materialidade é determinada não apenas para estabelecer os procedimentos de revisão/auditoria como também para avaliar os resultados desta. À medida que os procedimentos vão sendo executados, as diferenças de revisão/auditoria vão sendo acumuladas para efeitos de apreciação final, a despeito de tais diferenças individualmente excederem ou não o nível determinado para cada conta ou grupo de contas ou classe de transacções.

Documentação

35. O revisor/auditor deve documentar nos seus papéis de trabalho respeitantes ao planeamento as razões subjacentes à sua estimativa preliminar da materialidade, de acordo com a DRA 300 - Planeamento. As razões da determinação dos níveis de materialidade e a indicação da estimativa deverão ser complementadas com a conclusão do revisor/auditor de esta ser razoável e apropriada.

Materialidade nas entidades dispersas geograficamente

36. O esforço de revisão/auditoria requerido por cada instalação de uma entidade dispersa geograficamente varia, entre outros factores, com a dimensão, complexidade, importância relativa e grau de autonomia.
37. As instalações com autonomia contabilística preparam demonstrações financeiras que, em procedimento idêntico ao de consolidação de contas, dão origem às demonstrações financeiras individuais da entidade. No seu planeamento, o revisor/auditor determina o âmbito do exame aquelas demonstrações financeiras, o qual pode ser:
- Exame de âmbito integral.
 - Exame de âmbito específico.
 - Exame de âmbito limitado (*limited review*) "
38. Para as instalações em que foi planeado um exame de âmbito integral, a estimativa dos níveis de materialidade é baseada nas demonstrações financeiras da instalação.
39. Para os casos em que foi planeado um exame de âmbito específico, o revisor/auditor da entidade determina as distorções materialmente relevantes de acordo com a importância relativa da instalação, que comunica ao revisor/auditor, ou ao seu escritório local, encarregado da revisão/auditoria das demonstrações financeiras da instalação.

40. Para os casos em que foi planeado um exame de âmbito limitado, apenas são realizados procedimentos analíticos e indagações, devido ao revisor/auditor da entidade ter considerado a instalação sem significado para o todo da revisão/auditoria da entidade. Baseado na sua consideração global de risco, ele não espera em tais casos distorções materialmente relevantes.

Níveis de materialidade não estáticos

41. Normalmente não é exequível para o revisor/auditor, quando faz o planeamento dos seus trabalhos, antecipar todas as circunstâncias que possam influenciar o seu juízo profissional acerca da materialidade, as quais só virão a ser do seu conhecimento aquando da avaliação final do efeito agregado das distorções identificadas.
42. A revisão/auditoria é um processo cumulativo. À medida que o revisor/auditor executa os procedimentos planeados, a evidência que obtém pode levá-lo a modificar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos planeados inicialmente. Informações colhidas nos trabalhos realizados ou provenientes de outras fontes podem divergir significativamente das informações em que baseou inicialmente o seu trabalho. Estes casos podem levar o revisor/auditor a ter que rever as considerações da materialidade para todos ou certos saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções e, consequentemente, a ter que reavaliar os procedimentos planeados.

Materialidade e risco de revisão/auditoria

43. Tanto ao planear a revisão/auditoria e a prescrever os procedimentos a usar, como a avaliar o efeito do agregado das distorções no termo da revisão/auditoria, o revisor/auditor considera, de forma coordenada, a materialidade e o risco de revisão/auditoria.
44. Há uma relação inversa entre a materialidade e o risco de revisão/auditoria. Por exemplo, o risco de que um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções esteja distorcido por uma quantia avultada pode ser muito baixo, mas o risco de que possa estar distorcido por uma quantia diminuta pode ser muito alto.
45. Para atenuar os efeitos das variações nos níveis de ambos, deve observar-se ou um decréscimo do nível do risco de revisão/auditoria que o revisor/auditor julga ser apropriado num dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções, ou um decréscimo da quantia das distorções num dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções que o revisor/auditor considera ser materialmente relevante, requerendo a adopção de um ou mais dos procedimentos a seguir indicados:
- Seleccionar procedimento(s) de revisão/auditoria mais eficazes.
 - Realizar o(s) procedimento(s) de revisão/auditoria respectivo(s) mais próximo(s) da data de balanço.
 - Ampliar o(s) procedimento(s) de revisão/auditoria respectivo(s).

Avaliação final do efeito das distorções

46. Ao avaliar se as demonstrações financeiras estão adequadamente apresentadas em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato adoptada, o revisor/auditor deve agregar todas as distorções que a entidade não corrigir, de modo a dar-lhe possibilidade de considerar se o seu efeito agregado torna as demonstrações financeiras distorcidas, tomadas como um todo.

Agregado das diferenças de revisão/auditoria

47. O agregado das diferenças de revisão/auditoria inclui (líquido das correcções já efectuadas):
- O total dos erros projectados de todas as amostras representativas.
 - Os erros e as diferenças identificados resultantes de testes não envolvendo amostras representativas.
 - Diferenças de juízo profissional relativamente às estimativas contabilísticas.

Erros

48. Encontrado um erro, o revisor/auditor deve procurar determinar a sua causa. O conhecimento da causa de um erro auxilia o revisor/auditor na determinação de potenciais erros de tipo similar e na alteração do programa da revisão/auditoria.

49. Interessa, pois, saber o modo como os erros ocorrem. Assim:

- Se o erro for considerado como intencional, o revisor/auditor deve aprofundar como o erro ocorreu.
- Se o erro for considerado como não intencional, o revisor/auditor deve procurar saber se ele resultou de inadequação dos procedimentos prescritos, de falha de compreensão destes ou de outra falha humana (falha ocasional, falta de cuidado habitual, etc.).

50. Os erros podem provir de projecções de resultados de amostragens, de identificações específicas ou de diferenças em procedimentos analíticos. As diferenças em procedimentos analíticos podem representar erros ou indicar a existência de erros.

Diferenças de juízo em estimativas contabilísticas

51. Todas as diferenças, para além do intervalo de aceitação determinado pelo revisor/auditor, que sejam devidas a enganos no cálculo das estimativas contabilísticas (por exemplo, erros aritméticos) são havidas como erros e não como diferenças de juízo profissional.

Regularização das diferenças de revisão/auditoria

52. O revisor/auditor deve encorajar a correcção de todas as diferenças identificadas durante a revisão/auditoria, mesmo as consideradas não materialmente relevantes.

53. O revisor/auditor deve ainda debater com o órgão de gestão todas as diferenças projectadas, não só para confirmação da sua existência, como também para encorajar a sua correcção.

Conclusão pelo revisor/auditor

54. Ao chegar à conclusão que as diferenças de revisão/auditoria incluídas no resumo que preparou necessitam de ser corrigidas, o revisor/auditor avalia se elas tornam as demonstrações financeiras materialmente distorcidas ou requerem divulgações adicionais. Esta avaliação envolve, como já foi referido, considerações quantitativas e qualitativas e requer o uso de juízo profissional.

Directriz de Revisão/Auditoria 400

AVALIAÇÃO DO RISCO DE REVISÃO/AUDITORIA

Maio de 2000

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1 - 5
Conceitos	6 - 8
Risco Inerente	9 - 10
Risco de Controlo	11 - 39
Relacionamento Entre as Avaliações do Risco Inerente e do Risco de Controlo	40 - 41
Risco de Detecção	42 - 49
Risco de Revisão/Auditoria nas Pequenas Entidades	50
Apêndice I - Ilustração da Avaliação do Risco de Controlo	
Apêndice II - Ilustração do Inter-relacionamento dos Componentes do Risco de Revisão/Auditoria	
Apêndice III - Ilustração da Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta (AI)	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 400

Maio de 2000

AVALIAÇÃO DO RISCO DE REVISÃO/AUDITORIA

Introdução

1. A necessidade de determinação do risco vem referida no parágrafo 15 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria:

"15. O revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade."
2. A finalidade desta Directriz Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na avaliação do risco de revisão/auditoria e seus componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção ..
3. O revisor/auditor deve usar juízo profissional para avaliar o risco de revisão/auditoria e conceber os procedimentos de revisão/auditoria com vista a assegurar que ele seja reduzido a um nível aceitavelmente baixo.
4. Quando desenvolver a metodologia de revisão/auditoria, o revisor/auditor considera a avaliação preliminar do risco de controlo (em conjugação com a avaliação do risco inerente) para avaliar o risco de detecção apropriado a aceitar para as asserções contidas nas demonstrações financeiras e para determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos para tais asserções.

Conceitos

5. "Risco de revisão/auditoria" .. é a susceptibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas .. de forma materialmente relevante. O risco de revisão/auditoria tem três componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção.
6. "Risco inerente" é a susceptibilidade de um saldo de conta ou classe de transacções conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respectivos controlos internos.
7. "Risco de controlo" é a susceptibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transacções e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detectada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno.
8. "Risco de detecção" é a susceptibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor não virem a detectar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transacções que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes.

Risco Inerente

9. Ao desenvolver o plano global de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve avaliar o risco inerente ao nível das demonstrações financeiras. Para esse efeito o revisor/auditor deve relacionar tal avaliação com os saldos de conta e classes de transacções materialmente relevantes ao nível da asserção, ou assumir que o risco inerente é alto relativamente a ela, quando concluir que o esforço exigido para avaliar o risco inerente a uma asserção excederá a potencial redução na extensão dos procedimentos de revisão/auditoria derivados dessa avaliação.
10. Ao avaliar o risco inerente, o revisor usa o juízo profissional para avaliar numerosos factores, de que são exemplos:

Ao Nível das Demonstrações Financeiras

- A imagem/reputação da gestão.
- A experiência e conhecimentos da gestão e alterações na gestão durante o período, por exemplo, a

inexperiência da gestão pode afectar a preparação das demonstrações financeiras da entidade.

- Pressões fora do habitual sobre a gestão, por exemplo, circunstâncias que possam predispor a gestão a distorcer as demonstrações financeiras, tal como um sector que está a atravessar uma crise ou uma entidade a que falte capital suficiente para continuar as operações.
- A natureza do negócio da entidade, por exemplo, o potencial para obsolescência tecnológica dos seus produtos e serviços, a complexidade da sua estrutura de capital, a importância das partes em relação de dependência, o número de localizações e a dispersão geográfica das suas instalações de produção.
- Factores que afectem o sector em que a entidade opera, por exemplo, condições económicas e de concorrência identificadas por tendências e rácios financeiros e alterações na tecnologia, na procura do consumidor e nas práticas contabilísticas comuns ao sector.

Ao Nível de Saldo de Conta ou Classe de Transacções

- Contas das demonstrações financeiras com probabilidade de serem susceptíveis de distorção, por exemplo, contas que necessitaram de ajustamento no período precedente ou contas que envolvam um elevado grau de estimativas põem maiores riscos do que contas que consistam em informação factual de relativa rotina.
- A complexidade das transacções subjacentes e de outros acontecimentos que requeiram do trabalho de um perito.
- O grau de juízo envolvido ao determinar os saldos de conta.
- A conclusão de transacções não usuais e complexas, particularmente no ou próximo do final do período - Transacções não sujeitas a processamento normal.
- Susceptibilidade dos activos para perdas ou apropriações indevidas, por exemplo, activos que sejam altamente desejáveis e transportáveis como o dinheiro que é mais susceptível ao roubo do que outros activos.

Risco de Controlo

Avaliação Preliminar do Risco de Controlo

11. A avaliação preliminar do risco de controlo é o processo de avaliar a eficácia do sistema de controlo interno de uma entidade na prevenção ou detecção e correcção de distorções materialmente relevantes. Existirá sempre algum risco de controlo devido às limitações inerentes de qualquer sistema de controlo interno.
12. Após obter a compreensão do sistema de controlo interno, o revisor/auditor deve fazer uma avaliação preliminar do risco de controlo, a nível da asserção, relativamente a cada saldo de conta ou classe de transacções materialmente relevante.
13. O revisor/auditor avalia normalmente o risco de controlo a um nível elevado para algumas ou todas as asserções, porque está convicto que os controlos:
 - a) provavelmente não dizem respeito a uma asserção contida nas demonstrações financeiras;
 - b) não são eficazes; ou
 - c) ao avaliar a sua eficácia, se revelam ineficientes.
14. Na identificação de controlos relevantes para asserções específicas contidas nas demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve considerar que os controlos podem ter, quer um efeito penetrante em muitas asserções, quer um efeito específico numa asserção individual, dependendo da natureza do particular componente envolvido no controlo interno. Por exemplo, a conclusão que o ambiente de controlo duma entidade é altamente eficaz pode influenciar a decisão do revisor/auditor sobre o número de localizações da entidade, nas quais os procedimentos de revisão/auditoria serão executados ou se executam, ou não, certos procedimentos de revisão/auditoria para alguns saldos de conta ou classes de transacções numa data intercalar. Tanto uma como outra decisão afecta a forma dos procedimentos de revisão/auditoria serem aplicados em relação a asserções específicas, apesar de o revisor/auditor poder não ter considerado especificamente cada asserção individual que seja afectada por tal decisão.

15. Inversamente, alguns procedimentos de controlo frequentemente têm um efeito específico numa asserção individual incorporada num particular saldo de conta ou classe de transações. Por exemplo, procedimentos de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal está a contabilizar e a registar adequadamente o inventário físico anual relaciona-se directamente com a asserção da existência do saldo da conta de "stocks".
16. Os controlos relacionados com uma asserção podem ser directos ou indirectos. Quanto mais indirecto o relacionamento, menos eficaz esse controlo pode ser em reduzir o risco de controlo para essa asserção. Por exemplo, uma revisão pelo gerente de vendas do extracto das vendas para armazéns específicos por região, normalmente está indirectamente relacionada com a asserção da plenitude para proveitos em vendas. Em conformidade, pode ser menos eficaz na redução do risco de controlo para essa asserção que controlos mais directos para essa asserção, tais como, balancear documentos de expedição com documentos de facturação.
17. A avaliação preliminar do risco de controlo de uma asserção contida nas demonstrações financeiras deve ser alta, a menos que o revisor/auditor:
 - a) seja capaz de identificar os controlos internos relevantes que sejam susceptíveis de prevenir ou detectar e corrigir uma distorção materialmente relevante; e
 - b) planeie levar a efeito testes de controlo para suportar a avaliação da sua eficácia.

Testes de Controlo

18. Os testes de controlo são executados para obter prova de revisão/auditoria acerca da eficácia:
 - a) da concepção do sistema de controlo interno, isto é, se está ou não convenientemente concebido de forma a prevenir ou detectar e corrigir distorções materialmente relevantes; e
 - b) do funcionamento dos controlos internos durante o período.
19. Os testes de controlo dirigidos directamente à *eficácia da concepção dos controlos* têm em vista avaliar se os controlos estão ou não adequadamente concebidos para detectar distorções materialmente relevantes nas asserções contidas nas demonstrações financeiras. Os testes para obter tal evidência ordinariamente incluem procedimentos, tais como, indagações ao pessoal apropriado da entidade, verificação de documentos que apoiam transações e outros acontecimentos, relatórios, e observação da aplicação dos controlos específicos. Para entidades com um complexo controlo interno, o revisor/auditor deve considerar que o uso de fluxogramas, questionários, ou listas de verificação, pode facilitar a aplicação dos testes de concepção.
20. Os testes de controlo dirigidos directamente à *eficácia do funcionamento dos controlos* têm em vista avaliar a forma, a consistência e por quem foram aplicados os controlos durante o período de revisão/auditoria. Estes testes incluem normalmente procedimentos, tais como, indagações ao pessoal apropriado da entidade, verificação de documentos que apoiam transações e outros acontecimentos, por exemplo, verificar que uma transacção foi autorizada, relatórios, ou ficheiros electrónicos e indicadores de desempenho dos controlos; observação da aplicação dos controlos, nomeadamente controlos internos que não deixam pista de revisão/auditoria, por exemplo, determinando quem realmente leva a efeito cada função e não simplesmente quem é suposto levá-la a efeito; e redesenho da aplicação do controlo pelo revisor/auditor, por exemplo, conciliação de saldos de contas bancárias, para assegurar que elas foram correctamente executadas pela entidade. Em algumas circunstâncias, um procedimento específico pode dirigir-se à eficácia de ambos, tanto à concepção como ao funcionamento. Contudo, uma combinação de procedimentos pode ser necessária para avaliar a eficácia da concepção ou funcionamento dos controlos.
21. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria através de testes de controlo para apoiar qualquer avaliação do risco de controlo que seja inferior a alto. Quanto mais baixa a avaliação do risco de controlo tanto maior o suporte que o revisor/auditor deve obter de que o controlo interno está convenientemente concebido e a funcionar eficazmente.
22. O conceito de funcionamento eficaz reconhece que alguns desvios possam ter ocorrido. Os desvios de controlos prescritos podem ser causados por factores, tais como, alterações em pessoal chave, alterações sazonais significativas em volume de transacções e erros humanos. Quando forem detectados desvios, o revisor/auditor faz indagações específicas respeitantes a estas matérias, particularmente a períodos de alterações de pessoal em funções importantes do controlo interno. O revisor/auditor assegura então que os testes de controlo cobrem apropriadamente tal período de alteração ou flutuação.

23. Num ambiente de sistemas de informação computadorizados, os objectivos dos testes de controlo não variam dos existentes num ambiente manual; porém, alguns procedimentos de revisão/auditoria podem variar. O revisor/auditor pode entender necessário, ou pode preferir, usar técnicas assistidas por computador. O uso de tais técnicas, por exemplo, ferramentas de interrogação de ficheiros ou determinados testes de revisão/auditoria podem ser apropriados quando o sistema de controlo interno não proporcione prova visível que documente o desempenho dos controlos internos, que estejam programados dentro de um sistema de contabilidade computadorizado.
24. Baseado nos resultados dos testes de controlo, o revisor/auditor deve avaliar se os controlos internos estão ou não concebidos e a funcionar como contemplado na avaliação preliminar do risco de controlo. A avaliação de desvios pode ter como consequência o revisor/auditor concluir que o nível avaliado do risco de controlo necessita de ser revisto. Em tais casos o revisor/auditor modificará a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

Relação Entre a Compreensão do Controlo Interno e a Avaliação do Risco de Controlo

25. Embora a compreensão do controlo interno seja discutido na Directriz de Revisão/Auditoria 410 - Controlo Interno e a avaliação do risco de controlo seja discutido separadamente nesta secção, eles podem ser executados simultaneamente numa revisão/auditoria. O objectivo dos procedimentos executados para obter uma compreensão do controlo interno é proporcionar ao revisor/auditor o conhecimento necessário para o plano global de revisão/auditoria. O objectivo dos testes de controlo (discutidos nos parágrafos 18 a 24) é proporcionar ao revisor/auditor a prova de revisão/auditoria para usar na avaliação do risco de controlo. Contudo, procedimentos executados para atingir um objectivo pode também dizer respeito a outro objectivo.
26. Quando obtiver a compreensão do controlo interno com o fim de planear a revisão/auditoria, o revisor/auditor obtém o conhecimento da concepção do controlo interno e do seu funcionamento. Por exemplo, um revisor/auditor pode levar a efeito um teste "andar através", que é seguir a pista de algumas transacções através do sistema contabilístico. Quando as transacções seleccionadas sejam típicas daquelas transacções que passam através do sistema, este procedimento pode ser tratado como parte dos testes de controlo. A natureza e extensão dos testes "andar através" levados a efeito pelo revisor/auditor são tais que não irão por si só proporcionar prova de revisão/auditoria suficiente para suportar a avaliação de risco de controlo que seja inferior a alto.
27. Baseado na estimativa do nível de risco de controlo que o revisor/auditor espera suportar e nas considerações de eficiência da revisão/auditoria, o revisor/auditor planeia frequentemente executar alguns testes de controlo simultaneamente com a obtenção da compreensão do controlo interno. Em adição, mesmo que alguns dos procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do controlo interno possam não ter sido especificamente planeados como testes de controlo, eles podem proporcionar prova de revisão/auditoria acerca da eficácia da concepção e funcionamento dos controlos internos relevantes para determinadas asserções e, consequentemente, servir como testes de controlo. Por exemplo, ao obter a compreensão do controlo interno respeitante ao dinheiro, o revisor/auditor pode ter obtido provas de revisão/auditoria acerca da eficácia do processo de conciliação de saldos de bancos através da indagação e observação. Ainda outro exemplo, para a obtenção da compreensão do ambiente de controlo, o revisor/auditor pode ter feito inquéritos sobre a utilização pela gestão de orçamentos, observar a comparação dos orçamentos mensais e as despesas mensais e inspeccionar os relatórios que digam respeito à investigação dos desvios entre o orçamento e as quantias reais. Embora estes procedimentos proporcionem conhecimento sobre a concepção das políticas de orçamentação da entidade e se foram ou não, postas em funcionamento, eles podem também proporcionar prova de revisão/auditoria sobre a eficácia da concepção e funcionamento das políticas de orçamentação em prevenir ou detectar distorções materialmente relevantes na classificação de despesas. Em algumas circunstâncias, essa prova de revisão/auditoria pode ser suficiente para suportar uma estimativa do nível de risco de controlo que seja abaixo do nível máximo para a apresentação e divulgação de asserções que digam respeito a despesas nas demonstrações financeiras.
28. Quando o revisor/auditor concluir que os procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do sistema de controlo interno também proporciona prova de revisão/auditoria acerca da adequação da concepção e da eficácia operacional das políticas e procedimentos relevantes para uma particular asserção de demonstração financeira, pode usar essa prova de revisão/auditoria, no caso dela ser suficiente para suportar uma avaliação do risco de controlo a nível inferior a alto.

Posterior Redução na Avaliação do Nível do Risco de Controlo

29. Após a obtenção da compreensão do controlo interno e avaliação do risco de controlo, o revisor/auditor pode desejar procurar uma posterior redução na avaliação do nível do controlo de risco para certas asserções. Em tais casos, o revisor/auditor considera se é provável estar ou não disponível prova adicional de revisão/auditoria suficiente para suportar uma posterior redução e se será, ou não, eficaz para executar testes de controlo para obter essa prova de revisão/auditoria. Os resultados dos procedimentos executados na obtenção da compreensão do controlo interno, como também da pertinente informação de outras fontes, ajuda o revisor/auditor a avaliar esses dois factores.
30. Ao considerar a eficiência, o revisor/auditor reconhece que a prova de revisão/auditoria adicional que suporte uma futura redução na avaliação do nível de risco de controlo para uma asserção resultará num menor esforço de revisão/auditoria para os testes substantivos para essa asserção. O revisor/auditor avalia o aumento no esforço de revisão/auditoria associado aos testes adicionais aos controlos que é necessário para obter tal prova, contra a resultante diminuição no esforço de revisão/auditoria associado à redução dos testes substantivos. Quando o revisor/auditor concluir que é incapaz de obter prova de revisão/auditoria adicional para uma específica asserção, usa o nível de risco de controlo avaliado no planeamento dos testes substantivos para essas asserções, com base na compreensão do controlo interno.
31. Para as asserções em relação às quais executa testes de controlo adicionais, o revisor/auditor determina a estimativa do nível do risco de controlo que o resultado desses testes suportam. Esta estimativa do nível de risco de controlo é usada na determinação do apropriado risco de detecção para aceitar essas asserções e, na mesma medida, na determinação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos testes substantivos para tais asserções.

Documentação da Compreensão e da Avaliação do Risco de Controlo

32. O revisor/auditor deve documentar nos papéis de trabalho de revisão/auditoria:
- a) a compreensão que obteve dos componentes do controlo interno da entidade; e
 - b) a avaliação do risco de controlo.
33. As conclusões sobre a avaliação do risco de controlo pode diferir ao relacionar com os vários saldos de conta e classes de transacções. Contudo, para as asserções contidas nas demonstrações financeiras onde o risco de controlo seja avaliado no nível máximo, o revisor/auditor deve documentar a sua conclusão de que o risco de controlo é no nível máximo, mas não necessita de documentar as bases dessa conclusão. Para aquelas asserções onde a avaliação do risco de controlo é inferior a alto, o revisor/auditor deve documentar as bases da sua conclusão de que a eficácia da concepção e funcionamento dos controlos suportam esse nível de avaliação. O Apêndice I representa, na forma de fluxograma, a avaliação do risco de controlo, incluindo as várias decisões que o revisor/auditor deve fazer e as suas consequências na estratégia de revisão/auditoria.
34. Podem ser usadas diferentes técnicas para documentar a informação relacionada com o sistema de controlo interno. É matéria de julgamento do revisor/auditor a selecção de uma determinada técnica. São técnicas comuns de verificação usadas, só ou em combinação, as descrições narrativas, os questionários, *checklists* e os fluxogramas. A forma e a extensão desta documentação é influenciada pelo usado nível de avaliação do risco de controlo, a dimensão e complexidade da entidade, a natureza do sistema de controlo interno da entidade e pela forma da documentação do sistema de controlo interno da entidade. De uma forma geral, quanto mais complexo seja o sistema de controlo interno da entidade tanto mais extensivos os procedimentos do revisor/auditor, tanto mais extensiva necessitará de ser a documentação do revisor/auditor.

Qualidade e Oportunidade da Prova de Revisão/Auditoria

35. Certos tipos de provas de revisão/auditoria obtidos pelo revisor/auditor merecem mais confiança do que outros. Normalmente, a observação pelo revisor/auditor proporciona prova de revisão/auditoria mais credível do que meramente fazer indagações, por exemplo, o revisor/auditor pode obter prova de revisão/auditoria acerca da segregação de funções apropriada, observando a pessoa que aplica um procedimento de controlo ou fazendo indagações a pessoal apropriado. Porém, a prova de revisão/auditoria obtida por alguns testes de controlo, tais como, observações, diz respeito somente ao momento em que o procedimento for aplicado. O revisor/auditor pode decidir, por conseguinte, suplementar estes procedimentos com outros testes de controlo capazes de proporcionar prova de revisão/auditoria acerca de outros períodos de tempo.
36. Ao determinar a prova de revisão/auditoria apropriada a fim de suportar uma conclusão acerca do risco de controlo, o revisor/auditor pode tomar em consideração a prova de revisão/auditoria obtida em revisões/auditorias

anteriores. Num trabalho continuado, o revisor/auditor ficará conhecedor do sistema de controlo interno através do trabalho levado a cabo anteriormente, mas necessitará de actualizar o conhecimento obtido e considerar a necessidade de obter prova de revisão/auditoria adicional de quaisquer alterações no controlo. Antes de confiar em procedimentos levados a efeito em anteriores revisões/auditorias, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria que suporte esta confiança. O revisor/auditor deverá obter prova de revisão/auditoria quanto à natureza, extensão, profundidade e oportunidade de quaisquer alterações no sistema de controlo interno da entidade, desde que tais procedimentos sejam executados, e avaliar o seu impacto na pretendida confiança do revisor/auditor. Quanto maior for o período de tempo que decorreu desde a execução de tais procedimentos menor é a segurança alcançada.

37. O revisor/auditor deve considerar se os controlos internos estiveram ou não em funcionamento durante o período. Se foram usados controlos substancialmente diferentes em momentos diferentes durante o período, o revisor/auditor tomará em consideração cada um separadamente. Uma interrupção nos controlos internos durante uma fracção específica do período requer consideração separada da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria a serem aplicados às transacções e outros acontecimentos desse período.
38. O revisor/auditor pode decidir executar alguns testes de controlo durante uma visita intercalar antes do final do período. Porém, o revisor/auditor não pode confiar nos resultados de tais testes sem considerar a necessidade de obter prova de revisão/auditoria adicional relativa ao restante período. Os factores a serem considerados compreendem:
- Os resultados dos testes intercalares.
 - A duração do período remanescente.
 - Se ocorreram ou não quaisquer alterações no sistema de controlo interno durante o período remanescente.
 - A natureza e quantia das transacções e de outros acontecimentos e os saldos envolvidos.
 - O ambiente de controlo, especialmente controlos de supervisão.
 - Os procedimentos substantivos que o revisor/auditor planeie levar a efeito.

Determinação Final do Risco de Controlo

39. Antes da conclusão da revisão/auditoria, o revisor/auditor baseado nos resultados de procedimentos substantivos e de outras provas de revisão/auditoria por ele obtidas, deve tomar em consideração se se confirma ou não a avaliação do risco de controlo.

Relacionamento Entre as Avaliações do Risco Inerente e do Risco de Controlo

40. O revisor/auditor pode fazer avaliações do risco inerente e do risco de controlo em separado ou em combinação. Se ele considerar o risco inerente ou o risco de controlo, separadamente ou em combinação, a um nível menor do que o máximo, deve ter uma base apropriada para a sua avaliação. Esta base pode ser obtida, por exemplo, através do uso de questionários, *checklists*, instruções, ou generalizado material similar e, no caso do risco de controlo, o seu entendimento do controlo interno e o desempenho dos adequados testes de controlo. Contudo, o juízo profissional é exigido na interpretação, adaptação ou expansão de tal material generalizado como apropriado às circunstâncias.
41. A gestão reage muitas vezes a situações de risco inerente, concebendo um sistema de controlo interno para prevenir ou detectar e corrigir distorções e, portanto, em muitos casos, o risco inerente e o risco de controlo estão altamente inter-relacionados. Em tais situações, se o revisor/auditor tentar avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo, existe a possibilidade de avaliação inapropriada de risco. Em consequência, o risco de revisão/auditoria pode ser avaliado mais apropriadamente em tais situações, fazendo uma avaliação combinada.

Risco de Detecção

42. O nível do risco de detecção relaciona-se directamente com os procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor. O risco de detecção é uma função entre a eficácia dos procedimentos de revisão/auditoria e a sua aplicação pelo revisor/auditor. A avaliação do risco de controlo pelo revisor/auditor, juntamente com a avaliação do risco inerente, influencia a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos

a serem executados para reduzir o risco de detecção, e, portanto, o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Algum risco de detecção estaria sempre presente mesmo se o revisor/auditor examinasse 100 por cento dos saldos de conta ou das classes de transações, uma vez que a maior parte da prova de revisão/auditoria é persuasiva preferentemente a conclusiva e também porque existem outras incertezas. Tais outras incertezas surgem porque um revisor/auditor pode seleccionar inapropriados procedimentos de revisão/auditoria, executar erradamente os adequados procedimentos ou interpretar erradamente as conclusões de revisão/auditoria. Essas outras incertezas podem ser reduzidas a um nível negligenciável através de um planeamento e supervisão adequados e uma conduta do revisor/auditor de acordo com as normas de controlo de qualidade.

43. O revisor/auditor deve tomar em consideração os níveis avaliados dos riscos inerentes e de controlo ao determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos necessários para reduzir o risco da revisão/auditoria a um nível aceitável. A este respeito o revisor/auditor considerará:
- a) a natureza dos procedimentos substantivos, por exemplo, usando testes dirigidos a partes independentes externas à entidade, em vez de testes dirigidos a partes ou à documentação dentro da entidade, ou usando testes substantivos de pormenor quanto a um objectivo particular de revisão/auditoria em aditamento a procedimentos analíticos;
 - b) a extensão dos procedimentos substantivos, por exemplo, usando uma amostragem de maior dimensão;
 - c) a profundidade dos procedimentos substantivos, por exemplo, determinando que os testes substantivos sejam feitos a partir de certos limites quantitativos ou da selecção qualitativa de determinadas transações; e
 - d) a oportunidade dos procedimentos substantivos, por exemplo, executando-os no final do período, em vez de numa data anterior.
44. O risco inerente e o risco de controlo diferem do risco de detecção pelo facto de aqueles existirem independentemente da revisão/auditoria das demonstrações financeiras, enquanto o risco de detecção está relacionado com os procedimentos do revisor/auditor e pode ser alterado ao seu arbítrio, conforme o seu juízo profissional. Existe um relacionamento inverso entre o risco de detecção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo forem altos, o risco de detecção aceitável tem de ser baixo para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo forem baixos, um revisor/auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e ainda reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Estes componentes de revisão/auditoria do risco de revisão/auditoria podem ser avaliados em termos quantitativos, tais como, em percentagens ou em intervalos de termos não quantitativos, por exemplo, de um mínimo a um máximo. Ver os Apêndices II e III para uma ilustração do relacionamento dos componentes do risco de revisão/auditoria.
45. Embora os testes de controlo e os procedimentos substantivos sejam distintos quanto aos seus propósitos, os resultados de cada um dos tipos de procedimentos podem contribuir para os propósitos do outro. As distorções descobertas ao conduzir procedimentos substantivos podem dar origem a que o revisor/auditor modifique a anterior estimativa do risco de controlo.
46. Não é apropriado, contudo, que um revisor/auditor confie completamente na sua avaliação do risco inerente e do risco de controlo para a exclusão de executar procedimentos substantivos de saldos de contas e classes de transações onde podem existir distorções que podem ser materiais quando agregadas com distorções em outros saldos de conta ou classes de transações.
47. Os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo podem não ser suficientemente baixos para eliminar a necessidade de o revisor/auditor levar a efeito quaisquer procedimentos substantivos. Não obstante os níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo, o revisor/auditor deve executar alguns procedimentos substantivos relativos a saldos de contas e classes de transações materialmente relevantes.
48. A avaliação pelo revisor/auditor dos componentes do risco de revisão/auditoria pode modificar-se no decurso de uma revisão, por exemplo, pode a informação chegar ao conhecimento do revisor/auditor ao executar procedimentos substantivos que difiram significativamente da informação sobre o qual o revisor/auditor originalmente avaliou o risco inerente e o risco de controlo. Em tais casos, o revisor/auditor deve alterar os procedimentos substantivos planeados com base numa revisão dos níveis avaliados do risco inerente e do risco de controlo.
49. Quanto maior for a avaliação do risco inerente e do risco de controlo mais prova da revisão/auditoria deve o

revisor/auditor obter a partir da execução de procedimentos substantivos. Quando o risco inerente e o risco de controlo forem ambos avaliados como altos, o revisor/auditor necessita de considerar se os procedimentos substantivos podem ou não proporcionar prova de revisão/auditoria para reduzir o risco de detecção e, por conseguinte, o risco de revisão/auditoria, a um nível aceitavelmente baixo. Quando o revisor/auditor determina que o risco de detecção respeitante a uma asserção contida nas demonstrações financeiras em relação a um saldo de conta ou classe de transacções materialmente relevante não pode ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, o revisor/auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.

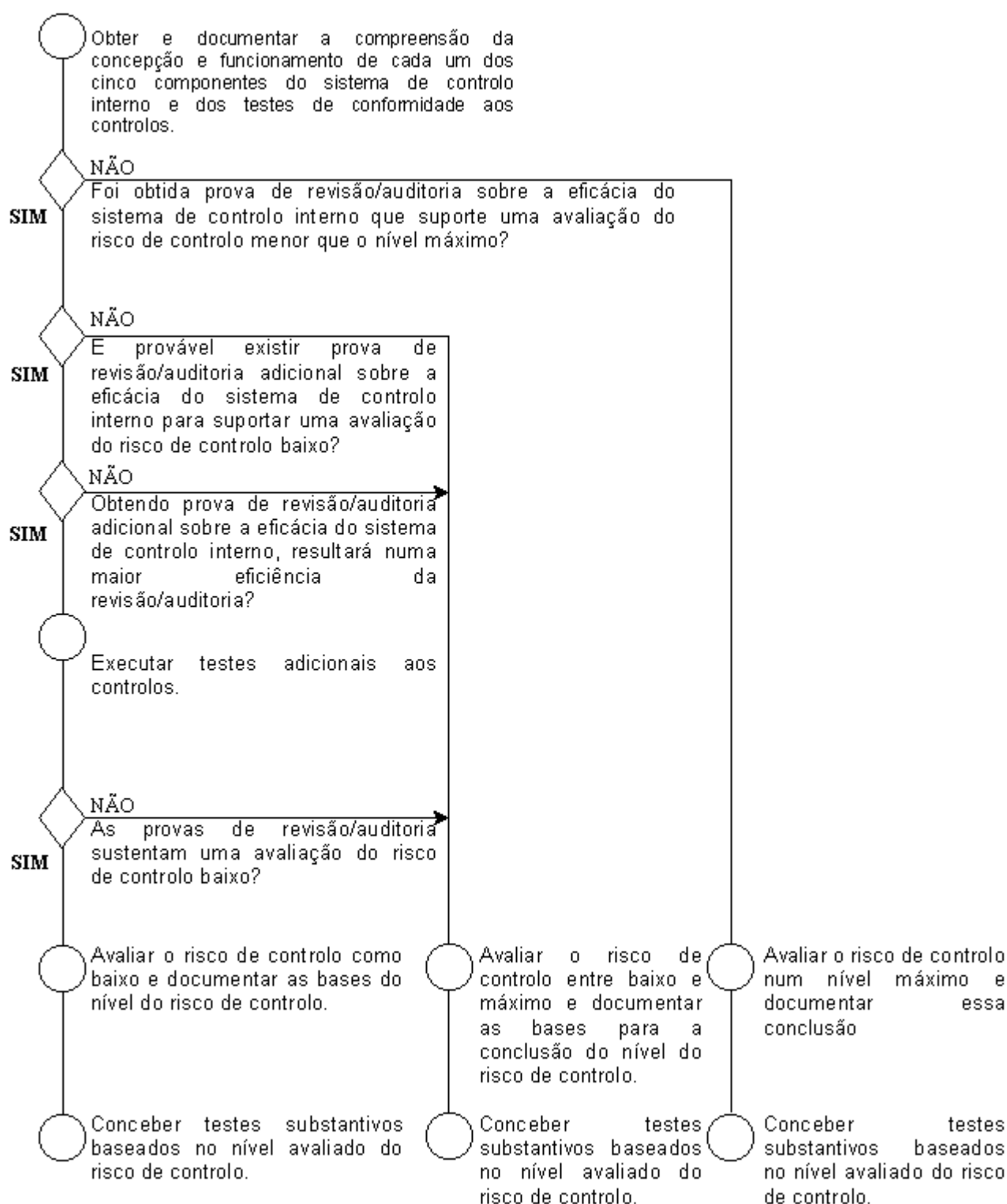
Risco de Revisão / Auditoria nas Pequenas Entidades

50. O revisor/auditor necessita de obter o mesmo nível de segurança, a fim de expressar uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras, tanto de grandes como de pequenas entidades. Porém, muitos controlos internos que seriam relevantes para grandes entidades não são práticos nas pequenas entidades. Por exemplo, nas pequenas entidades, os procedimentos contabilísticos podem ser executados por poucas pessoas, que podem ter tanto responsabilidades operacionais como de custódia, e, por conseguinte, a segregação de funções pode não existir ou estar severamente limitada. Uma inadequada segregação de funções pode, nalguns casos, ser compensada por um forte sistema de controlo de gestão em que os controlos de supervisão do proprietário-gestor existem devido ao conhecimento pessoal e directo da entidade e do seu envolvimento nas transacções. Nas circunstâncias em que seja limitada a segregação de funções e falte prova de revisão/auditoria dos controlos de supervisão, a prova de revisão/auditoria necessária para suportar a opinião do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras pode ter de ser inteiramente obtida através da execução de testes substantivos.

Apêndice I

Ilustração da Avaliação do Risco de Controlo

A norma não exige que o revisor/auditor faça uma avaliação separada da eficácia de cada componente da estrutura do controlo interno, mas em muitos casos é prático fazê-lo para chegar à avaliação do nível do risco de controlo.



Apêndice II

Ilustração do Inter-relacionamento dos Componentes do Risco de Revisão / Auditoria

O quadro seguinte mostra como pode variar o nível aceitável de risco de detecção com base em avaliações do risco inerente e do risco de controlo.

		Avaliação pelo auditor /revisor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo

Manual do Revisor Oficial de Contas

		Alto	Medio	Baixo
Avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

As áreas sombreadas neste quadro referem-se ao risco de detecção.

Existe uma relação inversa entre o risco de detecção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo. Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo são altos, os níveis aceitáveis do risco de detecção necessitam de ser baixos para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo são baixos, um revisor/auditor pode aceitar um risco de detecção mais alto e reduzir ainda o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Apêndice III

Ilustração da Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta (AI)

O seguinte modelo expressa uma descrição geral do relacionamento dos riscos associados com a avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e do risco de controlo e da eficácia dos procedimentos analíticos (incluindo outros testes substantivos relevantes) e dos testes substantivos de pormenor. O modelo não pretende ser uma fórmula matemática que inclua todos os factores que podem influenciar a determinação dos componentes individuais do risco; contudo, alguns revisores/auditores acham este modelo útil quando do planeamento dos procedimentos de revisão/auditoria para atingir o nível apropriado do risco desejado de revisão/auditoria.

$$RR = RI \times RC \times PA \times AI$$

Um revisor/auditor pode usar este modelo para obter uma compreensão do apropriado risco de aceitação incorrecta para testes substantivos de pormenor, como segue:

$$AI = RR / (RI \times RC \times PA)$$

RR = Risco de Revisão/Auditoria, ver parágrafo 5.

RI = Risco Inerente, ver parágrafos 6, 9 e 10.

RC = Risco de Controlo, ver parágrafos 7, 11 a 39.

PA = A avaliação pelo revisor/auditor do risco de que os procedimentos analíticos e outros relevantes testes substantivos possam falhar na detecção de distorções que podem ocorrer numa asserção igual à distorção tolerável, dado que essa distorção ocorra e não seja detectada pela estrutura de controlo interno.

AI = O risco tolerável de aceitação incorrecta para os testes substantivos de pormenor, dado que essa distorção iguale a distorção tolerável que ocorra numa asserção e não seja detectada pela estrutura de controlo interno ou pelos procedimentos analíticos e outros testes substantivos relevantes.

As relações entre estes riscos independentes estão ilustrados no quadro seguinte. Nesse quadro é assumido para ilustração, que o revisor/auditor escolheu um risco de revisão/auditoria de 5 por cento para uma asserção onde o risco inerente foi assumido como máximo. É também incorporada a premissa que nenhum controlo interno nos dá a esperança de ser completamente efectivo na detecção de distorções agregadas igual à distorção tolerável que possa ocorrer. O quadro também ilustra o facto de que o nível de risco para procedimentos substantivos relativamente a determinadas asserções em particular não é uma decisão isolada. Em vez disso, é uma consequência directa da avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e do risco de controlo e do seu juízo profissional sobre a eficácia dos procedimentos analíticos e outros testes substantivos relevantes, e não pode ser considerada adequadamente fora deste contexto.

Quadro Ilustrativo

Avaliação do Risco Tolerável de Aceitação Incorrecta

Avaliação subjectiva pelo revisor/ auditor
do risco de que os procedimentos
analíticos e outros testes substantivos

Avaliação subjectiva pelo revisor/auditor do
risco de controlo

relevantes possam falhar em detectar
distorções agregadas igual à distorção
tolerável.

Manual do Revisor Oficial de Contas

RC	PA			
	<u>10%</u>	<u>30%</u>	<u>50%</u>	<u>100%</u>
	AI			
10%	*	*	*	50%
30%	*	55%	33%	16%
50%	*	33%	20%	10%
100%	50%	16%	10%	5%

* O nível tolerável de RR (risco de revisão/auditoria) em 5% excede o produto de RI, RC e PA, e, consequentemente, o planeado teste substantivo de pormenor pode não ser necessário.

Nota: Os valores no quadro para AI são calculados a partir do modelo ilustrativo: AI igual a $RR / (RI \times RC \times PA)$. Por exemplo, para RI = 1,0; RC = 0,50; PA = 0,30; AI = $0,05 / (1,0 \times 0,50 \times 0,30)$ ou 0,33 (igual a 33%).

Directriz de Revisão/Auditoria 410

CONTROLO INTERNO

Maio de 2000

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1 - 2
Conceitos	3 - 5
Relacionamento Entre os Objectivos Duma Entidade e os Componentes do Controlo Interno	6 - 11
Aplicação dos Componentes do Controlo Interno à Revisão/Auditoria das Demonstrações Financeiras	12
Limitações Inerentes aos Controlos Internos	13 - 16
Consideração do Controlo Interno no Planeamento	17 - 41
Comunicação de Pontos Fracos	42
Apêndice	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 410

Maio de 2000

CONTROLO INTERNO

Introdução

1. A necessidade de avaliar o sistema de controlo interno vem referida no parágrafo 13 das Normas Técnicas de

Revisão/Auditoria:

"13. O revisor/auditor deve avaliar a forma como o sistema de controlo interno efectivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, tomar em consideração a forma como eles afectam a revisão/auditoria."

2. A finalidade desta Directriz Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação na obtenção do conhecimento suficiente dos componentes do sistema de controlo interno, a fim de planear a revisão/auditoria e desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz.

Conceitos

3. "Sistema contabilístico" significa a série de tarefas adoptadas pela gestão de uma entidade através das quais as transacções são processadas como um meio de manter registos financeiros. Tal sistema identifica, agrega, analisa, calcula, classifica, regista, resume e relata transacções e outros acontecimentos.
4. "Sistema de controlo interno" significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.
5. O sistema de controlo interno compreende cinco componentes interligados, os quais são:
 - a) "Ambiente de controlo" que significa a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tónica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.
 - b) "Avaliação do risco" é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos.
 - c) "Procedimentos de controlo" são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas.
 - d) "Informação e comunicação" é a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades.
 - e) "Monitorização" é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.

Relacionamento Entre os Objectivos Duma Entidade e os Componentes do Controlo Interno

6. Há um relacionamento directo entre os objectivos, que são o que uma entidade tem em vista alcançar, e os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objectivos. Em adição, o controlo interno é relevante para toda a entidade, ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos.
7. Embora o controlo interno de uma entidade trate os objectivos em cada um dos componentes referidos no parágrafo 5, nem todos esses objectivos e correspondentes controles são relevantes para uma revisão/auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade. Acresce que, embora o controlo interno seja relevante para a entidade na sua totalidade ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos, pode não ser necessário uma compreensão do controlo interno relevante para cada uma das suas unidades de negócio ou segmentos.

Objectivo de Relato Financeiro

8. Geralmente os controles relevantes para uma revisão/auditoria, no que diz respeito ao objectivo duma entidade preparar demonstrações financeiras para uso externo, têm em vista assegurar que sejam apresentadas em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Operação e Conformidade com os Objectivos

9. Os controles relacionados com a operação e a conformidade com os objectivos duma entidade podem ser

relevantes para uma revisão/auditoria se disserem respeito à informação que o revisor/auditor analisa ou usa na aplicação de procedimentos de revisão/auditoria. Por exemplo, os controlos aplicados a informação não financeira que o revisor/auditor usa nos procedimentos analíticos, tais como, dados estatísticos de produção, ou que pretendam detectar a não conformidade com leis e regulamentos que podem ter um efeito directo nas demonstrações financeiras, tais como, os controlos sobre a conformidade com as leis fiscais sobre o imposto sobre o rendimento usados para determinar as provisões fiscais, podem ser relevantes para o revisor/auditor.

10. Geralmente uma entidade tem controlos relacionados com os objectivos que não são relevantes para uma revisão/auditoria e consequentemente não necessitam de ser considerados. Por exemplo, os controlos que digam respeito à conformidade com os regulamentos de saúde e segurança ou à eficiência e eficácia da formação de certas decisões da gestão (tais como, o preço apropriado de venda de produtos ou a realização, ou não, de certas despesas de investigação e desenvolvimento ou de campanhas de publicidade), embora seja importante para a entidade, normalmente, não têm relação com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

Salvaguarda de Activos

11. O controlo interno para a salvaguarda de activos contra utilização, uso ou aquisições não autorizadas pode incluir controlos relacionados com o relato financeiro e os objectivos operacionais. Na obtenção de uma compreensão de cada um dos componentes do controlo interno no planeamento da revisão/auditoria, a atenção do revisor/auditor para os controlos de salvaguarda de activos é geralmente limitada àqueles que se considerem relevantes para a confiança no relato financeiro. Por exemplo, o uso dum sistema de cofre para a recolha de dinheiro, ou *passwords* para limitar o acesso à base de dados das contas a receber, pode ser relevante para a revisão/auditoria das demonstrações financeiras. Pelo contrário, controlos para prevenir o uso excessivo de materiais na produção, em geral, não são relevantes para a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

Aplicação dos Componentes do Controlo Interno à Revisão / Auditoria das Demonstrações Financeiras

12. A divisão do controlo interno em cinco componentes proporciona uma estrutura conceptual útil para o revisor/auditor ao considerar o impacto do controlo interno numa revisão/auditoria duma entidade. Contudo, não reflecte necessariamente como uma entidade considera e implementa o controlo interno. Também, a primeira consideração do revisor/auditor é se um controlo específico afecta, ou não, as asserções contidas nas demonstrações financeiras, em vez da sua classificação em qualquer componente em particular.

Limitações Inerentes aos Controlos Internos

13. O controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, pode apenas proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objectivos do controlo interno da entidade. A probabilidade de consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno. Tais limitações, incluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções. Adicionalmente, há a possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade, por exemplo, um membro da gestão que passe por cima de um controlo interno.
14. Outro factor de limitação é o facto da maioria dos controlos tender a dirigir-se a transacções de rotina, e não a transacções fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair. Embora a relação custo benefício seja um primeiro critério que deve ser considerado na concepção do controlo interno, a avaliação precisa dos custos e benefícios não é possível. Consequentemente, a gestão tanto deve fazer estimativas e julgamentos quantitativos como qualitativos na avaliação da relação custo-benefício.
15. O costume, cultura e o sistema de governo da sociedade pode inibir irregularidades a cometer pela gestão, mas não se tornam impedimentos absolutos. Um eficaz ambiente de controlo, pode também ajudar a minorar a probabilidade de tais irregularidades. Por exemplo, um efectivo órgão de gestão, conselho fiscal e departamento de auditoria interna pode conter uma conduta imprópria da gestão. Alternativamente, o ambiente de controlo pode reduzir a eficácia de outros componentes. Por exemplo, a existência de incentivos à gestão cria um ambiente que pode resultar em distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, podendo a eficácia dos procedimentos de controlo ser reduzida.

16. A eficácia do controlo interno de uma entidade pode também ser afectada adversamente por factores, tais como, mudança nos titulares do capital ou de controlo, mudança na gestão ou outro pessoal, ou alterações no mercado ou na indústria da entidade, que representam a possibilidade dos procedimentos se poderem tornar inadequados, devido a alterações nas condições e a observância dos procedimentos se poder deteriorar.

Consideração do Controlo Interno no Planeamento

17. Ao planear a revisão/auditoria o revisor/auditor deve obter a compreensão dos controlos que sejam relevantes para as asserções contidas nas demonstrações financeiras, devendo executar procedimentos que dêem conhecimentos suficientes da concepção dos controlos relevantes que respeitem aos cinco componentes do controlo interno e se eles foram postos, ou não, em execução. O conhecimento dos aspectos relevantes do sistema de controlo interno, juntamente com as avaliações do risco inerente e do risco de controlo e outras considerações, dará possibilidade ao revisor/auditor de:
- Identificar os tipos de potenciais distorções materialmente relevantes que possam ocorrer nas demonstrações financeiras;
 - Considerar factores que afectem o risco de distorções materialmente relevantes;
 - Conceber procedimentos de revisão/auditoria apropriados.
18. A natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos que o revisor/auditor escolhe executar para obter compreensão do sistema de controlo interno dependerão, entre outros aspectos, de:
- A dimensão e complexidade da entidade e do seu sistema computadorizado.
 - Considerações de materialidade.
 - O tipo de controlos internos envolvidos.
 - A natureza da documentação da entidade sobre os controlos internos específicos.
 - A avaliação pelo revisor/auditor quanto ao risco inerente.
- Por exemplo, a compreensão da avaliação do risco necessário para planear uma revisão/auditoria a uma entidade que opere num ambiente relativamente estável pode ser limitada. Também a compreensão da monitorização necessária para planear uma revisão/auditoria para uma pequena entidade, não complexa, pode ser limitada.
19. Normalmente, a compreensão pelo revisor/auditor do sistema de controlo interno relevante para a revisão/auditoria é obtida através da experiência anterior com a entidade e complementada por:
- Indagações à gestão, ao pessoal de supervisão e a outro pessoal apropriado do cliente aos vários níveis organizacionais dentro da entidade, juntamente com referência à documentação, tais como, manuais de procedimentos, descrições de tarefas e organigramas.
 - Verificação de documentos e registos produzidos pelo sistema de controlo interno.
 - Observação das actividades e operações da entidade, incluindo a observação da organização das operações de computador, do pessoal de gestão e a natureza do processamento das transacções.
20. Pôr ou não *em funcionamento um controlo* é diferente da sua *eficácia operacional*. Na obtenção do conhecimento sobre se os controlos foram, ou não, postos em funcionamento, por um lado, o revisor/auditor determina se a entidade os está, ou não, a usar. Na eficácia operacional, por outro lado, tem-se em vista avaliar a forma, a consistência e por quem foram aplicados os controlos durante o período de revisão/auditoria. Por exemplo, um sistema de relato orçamental pode proporcionar relatórios apropriados, mas estes podem não ser analisados e não se actuar em conformidade ”.
21. A compreensão do controlo interno pelo revisor/auditor pode, por vezes, levantar dúvidas sobre a possibilidade da revisão/auditoria às demonstrações financeiras duma entidade. Preocupações sobre a integridade da gestão da entidade podem ser tão sérias ao ponto de determinar que o revisor/auditor conclua que o risco de apresentação errónea de demonstrações financeiras pela gestão seja tal, que uma revisão/auditoria pode não ser

efectuada. Preocupações sobre a natureza e extensão da documentação da entidade podem provocar que o revisor/auditor conclua ser improvável que a prova adequada de revisão/auditoria esteja disponível para suportar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Compreender o Sistema de Controlo Interno

22. Ao fazer um juízo profissional sobre a compreensão do controlo interno necessário para planear a revisão/auditoria, o revisor/auditor considera o conhecimento obtido de outras fontes sobre o tipo de distorções que podem ocorrer, o risco que tais distorções possa provocar e os factores que influenciam a concepção dos testes substantivos. Outras fontes de tal conhecimento incluem prévias revisões/auditorias e a compreensão da actividade em que a entidade opera. O revisor/auditor também considera a sua avaliação do risco inerente, julgamentos sobre a materialidade e a complexidade e sofisticação das operações e sistemas da entidade, incluindo se o método de processamento e controlo da informação é baseado, ou não, em manuais de procedimentos independentes do computador, ou altamente dependente de controlos informáticos. Conforme as operações e sistemas de uma entidade se tornarem mais complexos e sofisticados, pode ser necessário dedicar mais atenção aos componentes do controlo interno para obter uma compreensão dos mesmos e conceber testes substantivos eficazes.
23. Os parágrafos 24 a 38 proporcionam uma perspectiva geral dos cinco componentes do controlo interno e a compreensão pelo revisor/auditor dos componentes relacionados com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras. Uma discussão mais detalhada destes componentes é apresentada no Apêndice.

Ambiente de Controlo

24. O ambiente de controlo tem efeito na eficácia dos procedimentos de controlo específicos, pois, é a base para todos os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura. Um forte ambiente de controlo, por exemplo, com fortes controlos orçamentais e um departamento de auditoria interna eficaz, pode de forma significativa complementar procedimentos de controlo específicos. Porém, um forte ambiente de controlo não assegura, por si só, a eficácia do sistema de controlo interno. Entre os factores determinantes do ambiente de controlo compreendem-se:
- Integridade e valores éticos.
 - Compromisso para a competência.
 - Participação do órgão de gestão ou do órgão de fiscalização.
 - Filosofia e estilo operacional da gestão.
 - Estrutura organizacional.
 - Atribuição de autoridade e responsabilidade.
 - Políticas e práticas de recursos humanos.
25. O revisor/auditor deve obter um conhecimento suficiente do ambiente de controlo para compreender as atitudes, consciencialização e acções da gestão e do órgão de gestão no que diz respeito ao ambiente de controlo, considerando tanto a substância dos controlos como o seu efeito colectivo. O revisor/auditor deve concentrar-se na substância dos controlos e não na sua forma, porque os controlos podem ser estabelecidos mas posteriormente não actuarem. Por exemplo, a gestão pode estabelecer formalmente um código de conduta mas actuar de forma condescendente com as violações desse código.
26. Ao obter uma compreensão do ambiente de controlo, o revisor/auditor considera o efeito global no ambiente de controlo, em termos dos pontos fortes e fracos, dos vários factores do ambiente de controlo. Os pontos fortes e fracos da gestão podem ter um efeito persuasivo no controlo interno. Por exemplo, os controlos feitos pela gestão podem minorar a falta de segregação de funções nas pequenas e médias entidades, ou um activo e interveniente órgão de gestão pode influenciar a filosofia e o estilo operacional dos gestores de topo nas grandes entidades. Contudo, a política e as práticas de recursos humanos dirigidas à contratação de pessoal competente na área financeira e de contabilidade pode não minorar uma forte tendência dos gestores de topo para empolar os resultados.

Avaliação dos Riscos

27. A avaliação dos riscos de uma entidade pelo revisor/auditor, tendo em vista o relato financeiro, consiste na identificação, análise e gestão dos riscos relevantes na preparação das demonstrações financeiras para que sejam apresentadas de forma verdadeira e apropriada em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Por exemplo, na avaliação dos riscos pode verificar como a entidade considera a possibilidade de transacções não registadas ou pode identificar e analisar as estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras. Os riscos relevantes para um relato financeiro verdadeiro e apropriado também estão relacionados com transacções ou eventos específicos.
28. Os riscos relevantes para o relato financeiro incluem eventos e circunstâncias internas e externas, que podem ocorrer e afectar adversamente a capacidade da entidade registar, processar, resumir e relatar a informação financeira consistentemente com as asserções " contidas nas demonstrações financeiras. Os riscos podem surgir ou mudar devido às circunstâncias, tais como:
- Mudanças no ambiente operacional.
 - Novo pessoal.
 - Novos ou revistos sistemas de informação.
 - Rápido crescimento.
 - Novas tecnologias.
 - Novas linhas de produtos ou actividades.
 - Reestruturação de sociedades.
 - Operações no estrangeiro.
 - Normas contabilísticas.
29. O revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente do processo de avaliação do risco pela entidade para compreender como a gestão considera os riscos relevantes para os objectivos de relato financeiro e decidir sobre as acções a levar a efeito para gerir esses riscos. Este conhecimento pode incluir a compreensão de como a gestão identifica esses riscos, estima a sua importância, avalia a probabilidade deles ocorrerem e os relaciona com o relato financeiro.
30. A avaliação do risco pela entidade difere da consideração do risco de revisão/auditoria pelo revisor/auditor na revisão/auditoria de demonstrações financeiras. O objectivo na avaliação do risco pela entidade é identificar, analisar e gerir os riscos que afectem os objectivos da entidade. Na revisão/auditoria de demonstrações financeiras, o revisor/auditor estima o risco inerente e o risco de controlo para avaliar a probabilidade de ocorrerem distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras.

Procedimentos de Controlo

31. Os procedimentos de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas. Ajudam a assegurar que as necessárias acções são tomadas para gerir os riscos de forma a atingir os objectivos da entidade. Os procedimentos de controlo tem vários objectivos e são aplicados a diversas organizações e níveis funcionais. Geralmente, os procedimentos de controlo relevantes para uma revisão/auditoria podem ser identificados como políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:
- Análises de desempenho.
 - Processamento da informação.
 - Controlos físicos.
 - Segregação de funções.
32. O revisor/auditor deve obter uma compreensão dos procedimentos relevantes de controlo para desenvolver o plano de revisão/auditoria. O revisor/auditor ao obter uma compreensão dos outros componentes do controlo interno, é provável que obtenha também conhecimento sobre alguns procedimentos de controlo. Por exemplo, na compreensão do exame dos documentos, registos e dos passos do processamento da informação do sistema de

relato financeiro que diga respeito a dinheiro, o revisor/auditor fica normalmente ciente do facto dos saldos das contas bancárias serem ou não conciliados. O revisor/auditor deve considerar o conhecimento sobre a presença, ou não, de procedimentos de controlo obtidos da compreensão dos outros componentes para determinar se é, ou não, necessário dedicar atenção adicional para obter uma compreensão dos procedimentos de controlo com vista ao planeamento da revisão/auditoria. Normalmente, o desenvolvimento do plano global pelo revisor/auditor não exige uma compreensão dos procedimentos de controlo relativos a cada saldo de conta, classe de transacções e notas explicativas nas demonstrações financeiras ou a todas as asserções relevantes nelas contidas.

Informação e Comunicação

33. O sistema de informação relevante para os objectivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, compreende as tarefas estabelecidas para registar, processar, resumir e relatar as transacções da entidade (bem como os eventos e as condições) e a manter informação credível relativamente aos activos, passivos e capital próprio. A qualidade do sistema que gera a informação afecta a capacidade da gestão de tomar apropriadas decisões no controlo das actividades da entidade e de produzir relatos financeiros verdadeiros e apropriados.
34. A comunicação implica proporcionar uma compreensão das funções e responsabilidades individuais, no que diz respeito ao controlo interno sobre o relato financeiro.
35. O revisor/auditor deve obter um conhecimento suficiente do sistema de informação relevante para o relato financeiro por forma a compreender:
- As classes de transacções das operações da entidade que sejam relevantes para as demonstrações financeiras.
 - Como e onde é que essas transacções são iniciadas.
 - Os registos contabilísticos, documentos de suporte e contas específicas das demonstrações financeiras envolvidas no processamento e relato das transacções.
 - O processo de contabilização envolvido, desde o início de uma transacção até à sua conclusão, nas demonstrações financeiras, incluindo os meios electrónicos (tais como, os computadores e a troca de informação em suporte electrónico) usados para transmitir, processar, manter e ter acesso à informação.
 - O esquema de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas contabilísticas relevantes e divulgações.

Em adição, o revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente dos meios que a entidade usa para comunicar as funções e responsabilidades de relato financeiro e dos assuntos significativos que respeitem ao relato financeiro.

Monitorização

36. Uma importante responsabilidade da gestão é estabelecer e manter um controlo interno. A gestão deve vigiar os controlos para verificar se estão, ou não, a operar como o previsto e se foram modificados apropriadamente por alterações nas condições.
37. Monitorização é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da concepção e do funcionamento dos controlos numa base periódica, com vista a se tomarem as necessárias acções correctivas. Este processo é alcançado através da monitorização permanente dos procedimentos, com a avaliação em separado ou através de várias combinações dos dois. Em muitas entidades, os auditores internos ou o pessoal, que executam funções similares, contribuem para a monitorização dos procedimentos de uma entidade. Os procedimentos de monitorização podem incluir a utilização de informação de comunicações com entidades externas, tais como, queixas de clientes e comentários de entidades reguladoras que podem indicar problemas ou alertar para áreas que necessitam de melhoramentos.
38. O revisor/auditor deve obter conhecimento suficiente sobre os mais importantes tipos de procedimentos que a entidade usa para monitorizar o controlo interno sobre o relato financeiro, incluindo como esses procedimentos são usados para iniciar acções correctivas.

Procedimentos para Obter a Compreensão do Controlo Interno

39. Para obter uma compreensão dos controlos que sejam relevantes no planeamento da revisão/auditoria, o

revisor/auditor deve executar procedimentos que lhe forneçam um conhecimento suficiente da concepção dos controlos relevantes que digam respeito a cada um dos cinco componentes do controlo interno e verificar se foram, ou não, postos em funcionamento. Este conhecimento é normalmente obtido através de experiência anterior com a entidade e procedimentos, tais como, inquéritos apropriados aos gestores, supervisores e outro pessoal da entidade; inspecção dos documentos e registos da entidade; e observação das actividades e operações da entidade. A natureza, extensão e profundidade dos procedimentos executados variam, geralmente, de entidade para entidade e são influenciados pela dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior do revisor/auditor em relação à entidade, a natureza dos controlos em particular e a documentação dos controlos internos da entidade.

40. Por exemplo, a experiência anterior pelo revisor/auditor em relação à entidade pode proporcionar uma compreensão das suas classes de transacções. Inquéritos ao pessoal apropriado da entidade e inspecção dos documentos e registos, tais como, comprovativos, diário e razão, podem proporcionar uma compreensão dos registos contabilísticos concebidos para processar essas transacções e se foram, ou não, postos em funcionamento. Igualmente, na obtenção de uma compreensão da concepção dos procedimentos de controlo computadorizados e se foram, ou não, postos em funcionamento, o revisor/auditor pode fazer inquéritos ao pessoal apropriado e inspecionar a documentação relevante dos sistemas para compreender a concepção dos procedimentos de controlo e pode também inspecionar os "relatórios de excepção" em resultado de tais procedimentos de controlo para determinar se eles foram postos em funcionamento.
41. A avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente e o seu juízo profissional sobre a materialidade em relação aos vários saldos de conta e classes de transacções também afecta a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a executar para se obter a sua compreensão. Por exemplo, o revisor/auditor pode concluir no planeamento da revisão/auditoria que a conta de seguros pré-pagos não exige procedimentos específicos a serem incluídos na obtenção da compreensão do controlo interno.

Comunicação de Pontos Fracos

42. Em consequência da obtenção da compreensão do sistema de controlo interno, o revisor/auditor pode ficar conhecedor de pontos fracos. O revisor/auditor deve levar ao conhecimento da gestão, tão rápido quanto possível e a um nível apropriado de responsabilidade, os pontos fracos materialmente relevantes na concepção e/ou no funcionamento do controlo interno, que tenham chamado a sua atenção. A comunicação à gestão dos pontos fracos materialmente relevantes deverá normalmente ser feita por escrito. Porém, se o revisor/auditor julgar que a comunicação verbal é apropriada, tal comunicação será documentada nos papéis de trabalho da revisão/auditoria. É importante referir na comunicação que só foram relatados os pontos fracos que chamaram a atenção do revisor/auditor em consequência da revisão/auditoria e que o exame não foi concebido para determinar a adequação do controlo interno para fins de gestão.

Apêndice

Componentes do Controlo Interno

1. Este apêndice discute os cinco componentes do controlo interno identificados no parágrafo 5, e sinteticamente analisados nos parágrafos 24 a 38 desta directriz de revisão/auditoria, e a forma como eles se relacionam com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras.

Ambiente de Controlo

2. O ambiente de controlo estabelece a atitude de uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o alicerce para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.
3. O ambiente de controlo envolve os seguintes factores:
 - a) *Integridade e valores éticos.* A eficácia dos controlos não pode estar acima da integridade e valores éticos do pessoal que os criou, administra e monitoriza. A integridade e os valores éticos são elementos essenciais do ambiente de controlo, afectando a concepção, administração e monitorização dos outros componentes. A integridade e o comportamento ético são o produto da ética e de normas de comportamento da entidade, assim como são transmitidas e impostas na prática. Incluem as acções da gestão para afastar ou reduzir incentivos e tentações que possam proporcionar que o pessoal seja levado a actos desonestos, ilegais ou não éticos. Também podem incluir a comunicação dos valores da entidade e normas de comportamento ao pessoal através de normas constantes de um código de conduta e pelo exemplo.

- b) *Compromisso para a competência.* A competência consiste no conhecimento e nas habilitações necessárias para cumprir tarefas que definem o trabalho individual. Compromisso para a competência inclui considerações da gestão dos níveis de competência para trabalhos em particular e como eles são transformados em requisitos de aptidões e conhecimentos.
- c) *Participação do órgão de gestão ou do órgão de fiscalização.* A consciência do ambiente de controlo numa entidade é significativamente influenciado pelo órgão de gestão ou pelo órgão de fiscalização. As características do órgão de gestão e do órgão de fiscalização incluem a independência na gestão, a experiência e estatuto dos seus membros, a extensão do seu envolvimento e definição das actividades, a adequação das suas acções, o grau de questões difíceis que lhes chega e o acompanhamento da gestão e a sua interacção com os auditores internos.
- d) *Filosofia e estilo operacional da gestão.* A filosofia e estilo operacional da gestão envolve um largo leque de características. Tais características podem incluir as seguintes abordagens para tomada e monitorização dos riscos do negócio: atitudes da gestão e acções perante o relato financeiro (selecção conservadora ou agressiva para aplicação de princípios contabilísticos alternativos permitidos e a consciência e conservadorismo com que as estimativas contabilísticas são desenvolvidas); e atitudes da gestão perante o processamento da informação, funções contabilísticas e pessoal.
- e) *Estrutura organizacional.* Esta proporciona a estrutura conceptual na qual as actividades são planeadas, executadas, controladas e monitorizadas para atingir os objectivos da entidade. No estabelecimento duma relevante estrutura organizacional importa considerar áreas chave de autoridade e responsabilidade e apropriadas linhas de relato. Uma entidade desenvolve uma estrutura organizacional de acordo com as suas necessidades. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza das suas actividades.
- f) *Atribuição de autoridade e responsabilidade.* Este factor inclui a forma como a autoridade e responsabilidade para actividades operacionais são atribuídas e como são estabelecidas as relações de relato e as hierarquias de autorização. Também inclui políticas relacionadas com as práticas apropriadas de negócio, conhecimento e experiência do pessoal-chave e recursos fornecidos para levar a efeito as funções. Além disso, inclui políticas e comunicações directas para assegurar que todo o pessoal compreende os objectivos; conhece como as suas acções individuais estão interligadas e contribuem para esses objectivos; e reconhece como e por quanto eles devem ser contabilizados.
- g) *Políticas e práticas de recursos humanos.* Incluem as políticas de recursos humanos e práticas relacionadas com a contratação, orientação, formação, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e acções correctivas. Por exemplo, normas para recrutar o indivíduo mais qualificado - com ênfase no curriculum escolar, experiência anterior de trabalho, realizações passadas e evidência de integridade e comportamento ético - demonstração de compromisso da entidade para pessoal competente e de confiança. Políticas de formação que transmitam futuras atribuições e responsabilidades e incluam práticas, tais como, escolas de formação e seminários a demonstrar os níveis esperados de desempenho e comportamento. Promoções conduzidas por periódicas avaliações de desempenho, demonstra o compromisso da entidade relativamente à progressão face a maiores níveis de responsabilidade do pessoal qualificado.

Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

- 4. As pequenas e médias entidades podem implementar os factores do ambiente de controlo diferentemente das grandes entidades. Por exemplo, pequenas e médias entidades podem não ter um código escrito de conduta mas, em vez disso, desenvolver uma cultura que reforça a importância da integridade e comportamento ético através de comunicação oral e pelo exemplo da gestão. Contudo, essas condições podem não afectar a avaliação do risco de controlo pelo revisor/auditor.

Avaliação dos Riscos

- 5. A avaliação dos riscos de uma entidade pelo revisor/auditor, tendo em vista o relato financeiro, consiste na identificação, análise e gestão dos riscos relevantes na preparação das demonstrações financeiras para que sejam apresentadas de forma verdadeira e apropriada com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Por exemplo, a avaliação dos riscos pode verificar como a entidade considera a possibilidade de transacções não registadas ou pode identificar e analisar estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras. Os riscos relevantes para um relato financeiro verdadeiro e apropriado também estão relacionados com transacções ou eventos específicos.

6. Os riscos relevantes para o relato financeiro incluem eventos e circunstâncias internas e externas, que podem ocorrer e afectar adversamente a capacidade de uma entidade registar, processar, resumir e relatar informação financeira consistentemente com as asserções contidas nas demonstrações financeiras. Uma vez os riscos identificados, a gestão considera a sua importância, a probabilidade da sua ocorrência e como devem ser geridos. A gestão pode iniciar planos, programas ou acções para tratar riscos específicos ou pode decidir aceitar um risco devido ao custo que lhe está associado ou outras considerações. Os riscos podem surgir ou mudar devido às circunstâncias, tais como:
- *Mudanças no ambiente operacional.* Mudanças nos regulamentos ou ambiente operacional pode resultar em mudanças na pressão competitiva e significativos diferentes riscos.
 - *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter uma visão ou compreensão diferente do controlo interno.
 - *Novos ou revistos sistemas de informação.* Rápidas e significativas mudanças nos sistemas de informação pode modificar o risco relacionado com o controlo interno.
 - *Rápido crescimento.* Um rápido e significativo crescimento das operações pode distorcer os controlos e aumentar o risco duma quebra nos controlos.
 - *Novas tecnologias.* Incorporar novas tecnologias no processo de produção ou em sistemas de informação pode mudar o risco associado com o controlo interno.
 - *Novas linhas de produtos ou actividades.* Entrar em novas áreas de negócios ou transacções em que uma entidade tenha pouca experiência pode introduzir novos riscos associados com o controlo interno.
 - *Reestruturação de sociedades.* As reestruturações podem ser acompanhadas de reduções de pessoal e mudanças de supervisão e segregação de funções que pode mudar o risco associado com o controlo interno.
 - *Operações no estrangeiro.* A expansão ou aquisição de operações no estrangeiro transporta novos e frequentemente riscos únicos que podem ter impacto no controlo interno, por exemplo, as transacções em moeda estrangeira, trazem risco adicional ou alteram o risco.
 - *Normas contabilísticas.* A adopção de novos princípios contabilísticos ou a mudança de princípios contabilísticos podem afectar os riscos na preparação das demonstrações financeiras.

Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

7. Os conceitos básicos do processo de avaliação do risco deve estar presente em todas as entidades, independentemente da dimensão, mas o processo de avaliação do risco é provável de ser menos formal e menos estruturado nas pequenas e médias entidades do que nas grandes. Todas as entidades devem ter objectivos estabelecidos de relato financeiro, mas em pequenas entidades eles podem ser reconhecidos implicitamente em vez de explicitamente. A gestão deve ser capaz de conhecer os riscos relacionados com esses objectivos através dum envolvimento directo e pessoal com os empregados e partes externas.

Procedimentos de Controlo

8. Os procedimentos de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as necessárias acções são tomadas para gerir os riscos para atingir os objectivos de uma entidade. Os procedimentos de controlo têm vários objectivos e são aplicados a vários níveis organizacionais e funcionais.
9. Geralmente, os procedimentos de controlo relevantes para uma revisão/auditoria podem ser identificados como as políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:
- *Análises de desempenho.* Estes procedimentos de controlo incluem a análise do desempenho real *versus* orçamentos, previsões e desempenho de períodos anteriores; relacionar diferentes conjuntos de informação - operacional ou financeira - um com o outro, conjuntamente com análises dos relacionamentos, investigação e acções correctivas; e análise do desempenho funcional ou operacional, tal como, a análise dos relatórios pela gestão dum banco da aprovação e cobrança dos empréstimos bancários concedidos por filial, região e tipo de empréstimos.
 - *Processamento da informação.* Uma variedade de controlos são executados para verificar a exactidão, plenitude e autorização das transacções. Os dois grandes grupos de procedimentos de controlo dos sistemas

de informação são os controlos gerais e aplicações de controlo. Controlos gerais incluem normalmente controlos sobre as operações do centro de dados, aquisição e manutenção de sistemas de *software*, segurança de acesso e sistemas de aplicação de desenvolvimento e manutenção. Esses controlos aplicam-se a servidores, computadores pessoais e ambientes de utilizador finais. As aplicações de controlo aplicam-se ao processamento de aplicações individuais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções são válidas, adequadamente autorizadas e processadas na sua plenitude e exactidão.

- *Controlos físicos.* Estes procedimentos envolvem a segurança física de activos, incluindo adequada salvaguarda, tal como, instalações seguras para o acesso a activos e registos; autorização para acesso aos programas de computador e ficheiros de dados; e periódica contabilização e comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo. A extensão pela qual os controlos físicos para prevenir o roubo de activos são relevantes para a fiabilidade na preparação das demonstrações financeiras, e, portanto, para a revisão/auditoria depende das circunstâncias, tais como, quando os activos são altamente susceptíveis de delapidação. Por exemplo, estes controlos podem normalmente não ser relevantes quando qualquer perda no inventário possa ser detectada em conformidade com inspecções físicas anuais e registadas nas demonstrações financeiras. Contudo, para a finalidade de relato financeiro se a gestão depender somente dos registos de inventário permanente, os controlos de segurança física podem ser relevantes para a revisão/auditoria.
- *Segregação de funções.* A atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades de autorizar e de registar transacções e de manter a custódia de activos é planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de, tanto cometer, como esconder erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.

Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

10. É provável que os conceitos subjacentes aos procedimentos de controlo em pequenas e médias entidades sejam similares aqueles utilizados em grandes entidades, embora possa variar a formalidade em que eles operam. Adicionalmente, pequenas e médias entidades podem achar que certos tipos de procedimentos de controlo não são relevantes, porque os controlos são aplicados pela gestão. Por exemplo, a chamada a si pela gestão da autoridade para aprovar crédito nas vendas, compras significativas e diminuição das linhas de crédito pode proporcionar um forte controlo sobre essas actividades, atenuando ou removendo a necessidade de procedimentos de controlo mais pormenorizados. Uma apropriada segregação de funções frequentemente parece apresentar dificuldades em pequenas e médias entidades. Mesmo as empresas que tenham apenas poucos empregados podem ser capazes de atribuir as responsabilidades para conseguir uma apropriada segregação de funções ou, se isso não for possível, usar a gestão para fiscalizar as actividades incompatíveis para atingir os objectivos do controlo.

Informação e Comunicação

11. Os sistemas de informação relevantes para os objectivos de relato financeiro, que incluem o sistema contabilístico, compreendem as tarefas estabelecidas para registar, processar, resumir e relatar as transacções da entidade (bem como os eventos específicos e condições) por forma a manter informação credível relativamente aos activos, passivos e capital próprio. A qualidade do sistema que gera a informação afecta a capacidade da gestão de tomar apropriadas decisões no controlo das actividades da entidade e a produzir relatos financeiros verdadeiros e apropriados.
12. Um sistema de informação envolve tarefas que:
 - Identifiquem e registem todas as transacções válidas.
 - Descrevam numa base continua as transacções com um suficiente detalhe para permitir adequada classificação das transacções para o relato financeiro.
 - Mensurem o valor das transacções numa forma que permita registar o seu adequado valor monetário nas demonstrações financeiras.
 - Determinem o período de tempo em que as transacções ocorreram para permitir registar as transacções no apropriado período contabilístico.
 - Apresentem adequadamente as transacções e divulgações relacionadas nas demonstrações financeiras.

13. A comunicação implica proporcionar uma compreensão das funções e responsabilidades individuais no que diz respeito ao controlo interno sobre o relato financeiro. Vai até ao ponto em que o pessoal compreenda como as suas actividades no sistema de informação de relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de relatar excepções a um apropriado nível dentro da entidade. Canais de comunicação abertos ajudam a assegurar que as excepções são relatadas e que se actua.
14. A comunicação toma tais formas como manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato financeiro e memorandos. A comunicação também pode ser feita oralmente e através de acções da gestão.

Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

15. Os sistemas de informação em pequenas e médias entidades são prováveis de serem menos formais que em grandes entidades, mas a sua função é tão necessária como significativa. As pequenas entidades com uma gestão envolvida activamente pode não necessitar de descrições extensivas de procedimentos contabilísticos, sofisticados registos contabilísticos ou políticas escritas. A comunicação pode ser menos formal e fácil de alcançar numa pequena ou média entidade do que numa grande entidade devido à menor dimensão da organização e menos níveis, bem como uma maior visibilidade e disponibilidade da gestão.

Monitorização

16. A monitorização é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da concepção e funcionamento dos controlos numa base periódica e tomar as necessárias acções correctivas. Este processo é alcançado através da monitorização permanente dos procedimentos, avaliação em separado, ou uma combinação dos dois.
17. A monitorização permanente dos procedimentos é desenvolvida dentro dos normais procedimentos periódicos de uma entidade e estão incluídos na gestão normal e procedimentos de supervisão. Os gestores de vendas, de compras e de produção ao nível de divisão e da entidade estão em contacto com as operações e podem questionar relatórios que difiram significativamente do seu conhecimento das operações.
18. Em muitas entidades, os auditores internos ou pessoal, executando funções similares contribuem para a monitorização dos procedimentos de uma entidade através de avaliações em separado. Eles regularmente fornecem informação sobre o funcionamento do controlo interno, focando considerável atenção na avaliação da concepção e funcionamento do controlo interno. Eles comunicam informação sobre os pontos fortes e fracos e recomendações para melhoria do controlo interno.
19. Os procedimentos de monitorização podem incluir o uso de informação de comunicações com partes externas. Os clientes implicitamente corroboram a informação das facturas ao pagarem as mesmas ou queixando-se sobre o que lhes foi imputado. Em adição, as entidades reguladoras podem comunicar com a entidade assuntos que lhe digam respeito e que afectem o funcionamento do controlo interno, por exemplo, comunicações acerca de exames pela entidade reguladora de instituições bancárias. Também, a gestão pode considerar as comunicações relacionadas com o controlo interno dos revisores/auditores externos ao executar os procedimentos de monitorização.

Aplicação a Pequenas e Médias Entidades

20. Procedimentos de monitorização ao longo do tempo para pequenas e médias entidades são prováveis de ser informais e são tipicamente executados como parte da gestão global das operações da entidade. O estreito envolvimento nas operações irá frequentemente identificar variações significativas das inexactidões e expectativas nas demonstrações financeiras.

Directriz de Revisão/Auditoria 500

SALDOS DE ABERTURA

Maio de 1999

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução	1-6
Procedimentos de Revisão/Auditoria	7-17
Demonstrações financeiras do exercício anterior examinadas por outro revisor/auditor	11-14
Demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas	15-17
Conclusões e Relato	18-21

Introdução

1. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer os procedimentos e proporcionar orientação ao revisor/auditor relativamente aos saldos de abertura, quando ele examina pela primeira vez as demonstrações financeiras de uma entidade. Aplica-se também quando o revisor/auditor admita contingências ou compromissos existentes no início do exercício.
2. Os procedimentos e orientações relativamente às quantias comparativas constam da DRA 720 - Demonstrações Financeiras que Incluam Quantias Comparativas.
3. Quando o revisor/auditor examina as demonstrações financeiras de uma entidade pela primeira vez, duas situações são possíveis: ou foram examinadas por outro revisor/auditor ou não foram sujeitas a revisão/auditoria.
4. O revisor/auditor, para poder expressar uma opinião profissional sobre as demonstrações financeiras que examina, não pode ignorar a influência dos saldos de abertura não só nos saldos de encerramento como também no resultado do exercício. Eventuais incorrecções, omissões ou diferenças nos saldos de abertura podem implicar saldos de encerramento e/ou resultados incorrectos.
5. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente de que os saldos de abertura:
 - a) estão isentos de erros e de distorções materialmente relevantes que afectam as demonstrações financeiras do exercício corrente;
 - b) foram apropriadamente transportados do exercício anterior ou, quando apropriado, foram reexpressos; e
 - c) resultam de políticas contabilísticas consistentes com as aplicadas no exercício corrente ou que as alterações a estas foram apropriadamente contabilizadas e adequadamente divulgadas.
6. Por "saldos de abertura" entende-se os saldos no início do período, os quais se baseiam nos saldos de encerramento do exercício anterior e reflectem os efeitos de:
 - a) transacções dos exercícios anteriores; e
 - b) políticas contabilísticas aplicadas nos exercícios anteriores.

Numa primeira revisão/auditoria, o revisor/auditor não terá anteriormente obtido prova de revisão/auditoria que suporte os saldos de abertura.

Procedimentos de Revisão / Auditoria

7. Quando assume pela primeira vez o compromisso de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve dar conhecimento ao órgão de gestão que os saldos de encerramento das contas do balanço e o resultado do exercício podem eventualmente vir a estar substancialmente afectados por incorrecções dos saldos de abertura, o que poderá ter implicações na expressão da sua opinião.
8. Para poder certificar os saldos de encerramento das contas do exercício sujeitas a exame, o revisor/auditor deve ter a convicção de que tais saldos não estão significativamente afectados por saldos de abertura incorrectos e não corrigidos durante o exercício.
9. A qualidade da prova de revisão/auditoria ser apropriada e suficiente com respeito aos saldos de abertura depende de várias circunstâncias, tais como:
 - As políticas contabilísticas seguidas pela entidade.

- O facto de as demonstrações financeiras do exercício anterior terem sido ou não examinadas e, em caso afirmativo, se a certificação/relatório foi modificada.
 - A natureza das contas dos saldos de abertura e o risco de distorções nas demonstrações financeiras do exercício corrente.
 - A materialidade dos saldos de abertura em relação às demonstrações financeiras do exercício corrente.
10. O revisor/auditor tem necessidade de saber se os saldos de abertura reflectem políticas contabilísticas apropriadas e consistentes com as do exercício corrente. Quando existirem quaisquer alterações nas políticas contabilísticas ou na respectiva aplicação, o revisor/auditor deve considerar se elas são ou não apropriadas e estão ou não devidamente contabilizadas e adequadamente divulgadas.

Demonstrações financeiras do exercício anterior examinadas por outro revisor/auditor

11. Quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tiverem sido examinadas por outro revisor/auditor, o revisor/auditor corrente pode obter prova de revisão/auditoria apropriada:
- procedendo a indagações junto do órgão de gestão, do auditor interno, caso exista, e de elementos com responsabilidades na entidade; e
 - consultando os papéis de trabalho do revisor/auditor precedente.
12. Na obtenção de prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente através da consulta dos papéis de trabalho do revisor/auditor precedente, o revisor/auditor actual deve ter em consideração a competência profissional e a independência daquele e, nas suas comunicações com ele, deve observar o Código de Ética e Deontologia Profissional da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
13. Se a certificação/relatório do exercício anterior tiver sido modificado, o revisor/auditor corrente deve verificar se no exercício corrente as matérias que deram origem à modificação foram resolvidas e apropriadamente tratadas.
14. Quando o revisor/auditor corrente não tenha ficado satisfeito, após os procedimentos descritos nos parágrafos anteriores, deverá executar os procedimentos seguidamente indicados para o caso de demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas.

Demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas

15. Quando as demonstrações financeiras do exercício anterior não tenham sido objecto de revisão/auditoria, o revisor/auditor corrente deve executar os procedimentos descritos nos parágrafos 16 e 17 abaixo.
16. Para os activos e passivos correntes, a prova de revisão/auditoria pode normalmente ser obtida com os procedimentos aplicados no exercício corrente às mesmas contas. Por exemplo, a cobrança (pagamento) durante o exercício corrente de contas a receber (contas a pagar) respeitantes ao exercício anterior, proporcionará alguma prova de revisão/auditoria acerca da sua existência, direitos e obrigações, integralidade e valorimetria no princípio do exercício. Em certas situações pode tornar-se necessário executar procedimentos adicionais: é o caso, por exemplo, das existências em que, a partir de uma contagem física efectuada no exercício corrente e fazendo o "roll back" e valorização das quantidades determinadas, pode reconstituir-se o inventário inicial, testar as margens brutas e o corte de operações ("cutoff"). Uma combinação destes procedimentos pode proporcionar prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente.
17. Para os activos e passivos não correntes (imobilizações corpóreas e incorpóreas, investimentos financeiros, provisões para riscos e encargos e dívidas a terceiros a médio e longo prazos) a prova de revisão/auditoria pode ser obtida através dos exames dos registos subjacentes aos saldos de abertura e, em alguns casos, por confirmações dos saldos de abertura com terceiros ou execução de procedimentos adicionais. No caso das imobilizações corpóreas e incorpóreas, tal exame incluirá, por exemplo, a análise dos procedimentos de capitalização e da consistência das amortizações e também testes à imparidade.

CONCLUSÕES E RELATO

18. Quando os procedimentos executados não puderem superar a incerteza quanto à adequação dos saldos de abertura ou quando a mesma não puder ser superada ou reduzida a proporções não significativas, a certificação/relatório, no que respeita aos saldos de abertura, deve incluir, conforme apropriado:

- a) uma opinião com reservas por limitação de âmbito;

Exemplo da reserva:

"Devido à data em que fomos contratados, não nos foi possível assistir à inventariação física das existências finais do exercício anterior, razão pela qual não nos pronunciamos sobre o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e sobre a variação da produção (custo das vendas)." [conforme apropriado]

- b) uma escusa de opinião.

19. Se os saldos de abertura contiverem distorções que possam afectar de forma materialmente relevante as demonstrações financeiras do exercício corrente, o revisor/auditor informará o órgão de gestão e, após ter obtido autorização deste, o revisor/auditor precedente, se existir.

20. Se o efeito da distorção não estiver devidamente contabilizado e adequadamente divulgado ou se as políticas contabilísticas do período corrente não tiverem sido aplicadas de forma consistente em relação aos saldos de abertura e a alteração não tiver sido devidamente contabilizada e adequadamente divulgada, o revisor/auditor expressará como apropriado:

- a) uma opinião com reservas por desacordo;

- b) uma opinião adversa.

21. Se a certificação/relatório do exercício anterior tiver sido modificado, o revisor/auditor deve considerar o respectivo efeito na certificação/relatório do exercício corrente. Por exemplo, se houver uma limitação no âmbito, tal como uma devida a incapacidade de determinar o inventário de abertura no período anterior, o revisor/auditor pode não necessitar de incluir reservas ou expressar escusa de opinião no exercício corrente. Porém, se a reserva ou a escusa de opinião relativa às demonstrações financeiras do exercício anterior permanecer relevante e material para as demonstrações financeiras do período corrente, o revisor/auditor deve, em conformidade, modificar a sua certificação/relatório do exercício corrente.

Directriz de Revisão/Auditoria 505

Confirmações Externas

Julho de 2006

ÍNDICE	Parágrafos
Introdução	1 - 6
Relacionamento dos Procedimentos de Confirmação Externa com as Avaliações, pelo Revisor/Auditor, do Risco de Distorção Material	7 - 11
Asserções Tratadas por Confirmações Externas	12 - 16
Concepção de um Pedido de Confirmação Externa	17 - 19
Uso de Confirmações Positivas e Negativas	20 - 24
Pedidos à Gerência	25 - 27
Características dos Respondentes	28 - 29
O Processo de Confirmação Externa	30 - 35
Avaliação dos Resultados do Processo de Confirmação	36
Confirmações Externas Reportadas a uma Data Anterior à do Balanço	37
Entrada em Vigor	38

Anexos

Anexo 1 – Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por instituições financeiras

Anexo 2 – Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa de saldos de contas a receber

Anexo 3 – Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa de saldos de contas a pagar

Anexo 4 – Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por advogados

Anexo 5 – Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por entidades fiscais

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 505

Confirmações Externas

Julho de 2006

INTRODUÇÃO

1. A finalidade desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o uso de confirmações externas pelo revisor/auditor como um meio de obter prova de auditoria.
2. **O revisor/auditor deve determinar se o uso de confirmações externas é necessário para obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente para demonstrar uma determinada asserção. Ao fazer esta determinação, o revisor/auditor deve considerar o risco avaliado de distorção material ao nível dessa asserção e como a prova de auditoria a partir de outros procedimentos de auditoria planeados reduzirá o risco de distorção material dessa asserção a um nível aceitavelmente baixo.**
3. A fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua origem e pela sua natureza e depende das circunstâncias em que é obtida. Embora reconhecendo a eventual existência de excepções, podem ser úteis as seguintes generalizações acerca da fiabilidade da prova de auditoria:
 - A prova de auditoria é mais fiável quando é obtida de fontes independentes fora da entidade.
 - A prova de auditoria obtida directamente pelo revisor/auditor é mais fiável que a prova de auditoria obtida indirectamente ou por inferência.
 - A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental.
 - A prova de auditoria fornecida por documentos originais é mais fiável do que a prova de auditoria fornecida por fotocópia ou outro meio de reprodução.

Consequentemente, a prova de auditoria na forma de respostas escritas originais a pedidos de confirmação recebidas directamente pelo revisor/auditor de terceiros que não estejam relacionados com a entidade que está a ser auditada, quando considerada individual ou cumulativamente com a prova de auditoria proveniente de outros procedimentos de auditoria, pode ajudar a reduzir o risco de distorção material a um nível aceitavelmente baixo.

4. Confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida directamente de um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afecta asserções nas demonstrações financeiras, incluindo as constantes nas respectivas divulgações. Ao decidir até que ponto usar confirmações externas o revisor/auditor considera as características do ambiente em que opera a entidade auditada e a prática dos potenciais respondentes ao tratar pedidos para confirmação directa.
5. As confirmações externas são frequentemente usadas em relação a saldos de contas e seus componentes, mas não necessitam de ficar restritas a estes itens. Por exemplo, o revisor/auditor pode solicitar confirmação externa dos termos de acordos ou transacções que uma entidade tenha com terceiros. O pedido de confirmação é concebido para perguntar se foram feitas quaisquer modificações ao acordo e, em caso afirmativo, o respectivo detalhe. As confirmações externas podem também ser usadas para obter prova de auditoria acerca da inexistência de determinadas condições, por exemplo, a inexistência de um acordo lateral ou de uma adenda contratual que possam afectar o reconhecimento do rédito. As confirmações externas podem ser usadas, designadamente, para confirmar:
 - Salos e outras informações bancárias.
 - Salos de contas a receber.
 - Existências detidas por terceiros, designadamente para armazenagem, para processamento ou à consignação.
 - Títulos de propriedade detidos por advogados ou por entidades financeiras para custódia ou como garantia.

- Investimentos financeiros comprados a corretores mas ainda não entregues à data do balanço.
 - Empréstimos obtidos.
 - Saldos de contas a pagar.
 - Responsabilidades fiscais e parafiscais perante o Estado e outras Entidades Públicas.
 - Informações relativas a processos judiciais e outros litígios, actuais e potenciais.
 - Responsabilidades perante entidades de locação financeira e de factoring.
 - Informações relativas a coberturas de seguro.
6. A fiabilidade da prova de auditoria obtida por confirmações externas depende, entre outros factores, de o revisor/auditor aplicar procedimentos de auditoria apropriados, ao conceber o pedido de confirmação externa, ao executar os procedimentos de confirmação externa e ao avaliar os respectivos resultados. Os factores que afectam a fiabilidade das confirmações incluem o controlo que o revisor/auditor exerce sobre os pedidos de confirmação e as respectivas respostas, as características dos respondentes e quaisquer restrições incluídas nas respostas ou impostas pela gerência.

RELACIONAMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA COM AS AVALIAÇÕES, PELO REVISOR/AUDITOR, DO RISCO DE DISTORÇÃO MATERIAL

7. É da responsabilidade do revisor/auditor obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu sistema de controlo interno, bem como avaliar os riscos de distorção material. Para o efeito são definidos os procedimentos de auditoria a executar para avaliar os riscos de distorção material, com vista à concepção e execução de procedimentos adicionais de auditoria. "
8. O revisor/auditor tem responsabilidades na determinação de respostas globais e na concepção e execução de procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das asserções. Para o efeito, o revisor/auditor determina a natureza e extensão da prova de auditoria a obter a partir da execução de procedimentos substantivos, em resposta à respectiva avaliação do risco de distorção material. Adicionalmente, e independentemente do risco avaliado de distorção material, o revisor/auditor concebe e executa procedimentos substantivos para cada classe de transacções, para saldos de contas e para divulgações materiais. Estes procedimentos substantivos podem incluir o uso de confirmações externas para determinadas asserções. "
9. Quanto maior for o risco avaliado pelo revisor/auditor, mais fiável e relevante deverá ser a prova de auditoria a obter a partir de procedimentos substantivos. Consequentemente à medida que o nível avaliado de risco de distorção material aumenta, o revisor/auditor concebe procedimentos substantivos para obter prova de auditoria mais fiável e mais relevante, ou mais convincente, ao nível da asserção. Nestas situações, pode o uso de procedimentos de confirmação ser eficaz para proporcionar prova de auditoria apropriada que seja suficiente.
10. Quanto menor for o risco de distorção material avaliado pelo revisor/auditor, menor será a necessidade de segurança proporcionada pelos procedimentos substantivos a adoptar para formar uma conclusão sobre uma asserção. Por exemplo, uma entidade pode ter um crédito de médio e longo prazo, decorrente da aquisição de um equipamento, que está a reembolsar segundo um esquema acordado, cujos termos o revisor/auditor confirmou em anos anteriores. Se o outro trabalho executado pelo revisor/auditor (incluindo os testes de controlo que sejam necessários) indicar que os termos do empréstimo não se alteraram e conduzir a avaliar como baixo o risco de distorção material daquele saldo, pode o revisor/auditor limitar os procedimentos substantivos a testes aos pagamentos efectuados, em vez de confirmar, mais uma vez, o saldo directamente com o credor.
11. Quando o revisor/auditor tiver identificado um risco como sendo significativo pode ponderar se o recurso à confirmação de determinadas matérias constitui um meio apropriado de reduzir o risco de distorção. Por exemplo, transacções não usuais ou complexas podem estar associadas a níveis mais altos de risco avaliado do que as transacções simples. Se a entidade se envolver numa transacção não usual ou complexa que resulta num nível mais elevado de distorção material, o revisor/auditor considera a confirmação dos termos da transacção com as outras partes, para além de examinar a documentação detida pela entidade.

ASSERÇÕES TRATADAS POR CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

12. Na avaliação de riscos e na concepção e execução de procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados deverão ser usadas asserções, as quais se relacionam com classes de transacções, saldos de contas e divulgações. Embora as confirmações externas possam proporcionar prova de auditoria respeitante a estas asserções, é variável a sua capacidade de proporcionar prova de auditoria relevante para uma dada asserção.
13. A confirmação externa de uma conta a receber proporciona prova de auditoria fiável e relevante respeitante à sua existência numa determinada data. A confirmação também proporciona prova de auditoria respeitante ao funcionamento dos procedimentos de corte de operações. Porém, tal confirmação não proporciona normalmente toda a prova necessária relacionada com a asserção de valorização, uma vez que não é praticável pedir ao devedor que confirme informação pormenorizada relativa à sua capacidade de pagar a dívida.
14. De forma similar, no caso de bens detidos à consignação, é provável que a confirmação externa proporcione prova de auditoria fiável e relevante para suportar as asserções de existência e de direitos e obrigações, mas pode não proporcionar prova que suporte a asserção da valorização.
15. A relevância de confirmações externas ao auditar uma determinada asserção é também afectada pelo objectivo do revisor/auditor ao seleccionar informação para confirmação. Por exemplo, quando auditar a asserção plenitude relativa a contas a pagar, o revisor/auditor necessita de obter prova de auditoria de que não há passivo material por registar. Consequentemente, enviar pedidos de confirmação aos principais fornecedores de uma entidade pedindo-lhes para fornecer cópias dos extractos de conta directamente ao auditor, mesmo que os registos mostrem que, à data de referência do pedido, não existe qualquer dívida pendente, será usualmente mais eficaz para detectar passivos por registar do que seleccionar contas para confirmação com base nas maiores quantias registadas no razão auxiliar de contas a pagar.
16. Para obter prova de auditoria relativa a asserções não adequadamente validáveis por confirmações, o revisor/auditor toma em consideração outros procedimentos de auditoria, ou para complementar os procedimentos de confirmação, ou para utilizar em vez destes.

CONCEPÇÃO DE UM PEDIDO DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA

17. **O revisor/auditor deve adaptar os pedidos de confirmação externa aos objectivos específicos de auditoria.** Ao conceber o pedido, o revisor/auditor considera as asserções a validar e os factores com probabilidade de afectar a fiabilidade das confirmações. Factores tais como a forma do pedido de confirmação externa, a experiência anterior na auditoria ou em trabalhos semelhantes, a natureza da informação a confirmar e as características do destinatário, afectam a concepção dos pedidos, porque estes factores têm um efeito directo na fiabilidade da prova de auditoria obtida por via de procedimentos de confirmação externa.
18. Também, ao conceber o pedido, o revisor/auditor considera o tipo de informação que os respondentes estarão em condições de confirmar facilmente, uma vez que isto pode afectar a taxa de resposta e a natureza da prova obtida. Por exemplo, determinados sistemas de informação dos respondentes podem facilitar a confirmação externa de simples transacções em vez de todos os saldos da conta. Além disso, os respondentes podem nem sempre estar em condições de confirmar determinados tipos de informação, tal como o saldo global de contas a receber, mas podem estar em condições de confirmar quantias de facturas individuais incluídas no saldo total.
19. Os pedidos de confirmação incluem geralmente a autorização da gerência ao respondente para divulgar a informação ao auditor. Os respondentes podem até estar mais dispostos a responder a um pedido de confirmação emitido em papel timbrado da entidade auditada e assinado pela respectiva gerência. Em alguns casos, o respondente pode não estar em condições de responder sem a autorização expressa da gerência.

Apresenta-se em anexo exemplos de minutas que poderão ser adoptadas na confirmação externa por instituições financeiras, de saldos de contas a receber e a pagar, por advogados e por entidades fiscais.

USO DE CONFIRMAÇÕES POSITIVAS E NEGATIVAS

20. O revisor/auditor pode usar pedidos de confirmação externa positiva ou negativa ou uma combinação de ambas.
21. Num pedido de confirmação externa positiva solicita-se resposta ao revisor/auditor em todos os casos, indicando o acordo do respondente à informação dada, ou solicitando-lhe que a complete. Espera-se que uma resposta a um pedido de confirmação positiva proporcione prova de auditoria fiável. Existe um risco, porém, de

que o respondente possa responder sem verificar se a informação é correcta. O revisor/auditor não está geralmente em condições de detectar se isto ocorreu. Porém, o revisor/auditor pode reduzir este risco, usando pedidos de confirmação positiva que não indiquem a quantia (ou outra informação) no pedido de confirmação, mas que solicitem ao respondente que preencha a quantia (ou forneça outra informação). Por outro lado, o uso deste tipo de confirmação "em branco" pode resultar em taxas de resposta mais baixas porque é exigido esforço adicional aos respondentes.

22. Um pedido de confirmação externa negativa solicita aos respondentes que só respondam no caso de desacordo com a informação fornecida no pedido. Porém, quando não tenha sido recebida resposta a um pedido de confirmação negativa, o revisor/auditor fica ciente de que não haverá prova explícita de que o destinatário tenha recebido o pedido de confirmação e verificado que a informação nele contida é correcta. Consequentemente, o uso de pedidos de confirmação negativa proporciona geralmente prova menos fiável de que o uso de pedidos de confirmação positiva, e o revisor/auditor considera a execução de outros procedimentos substantivos para suplementar o uso de confirmações negativas.
23. Os pedidos de confirmação negativa podem ser usados para reduzir o risco de distorção material a um nível aceitável quando:
 - (a) O nível avaliado do risco de distorção material é mais baixo;
 - (b) Está envolvido um grande número de saldos de pequeno valor;
 - (c) Não se espera um número substancial de erros; e
 - (d) O revisor/auditor não tem razão para crer que os respondentes não terão em atenção estes pedidos.
24. Pode ser usada uma combinação de confirmações externas positivas ou negativas. Por exemplo, quando o saldo total de contas a receber compreenda um pequeno número de saldos grandes e um grande número de saldos pequenos, o revisor/auditor pode decidir que é apropriado confirmar todos ou uma amostra dos saldos grandes com pedidos de confirmação positiva e uma amostra de saldos pequenos usando pedidos de confirmação negativa.

PEDIDOS À GERÊNCIA

25. **Quando o revisor/auditor procura confirmar determinados saldos ou outras informações e a gerência lhe solicita que o não faça, deve o revisor/auditor considerar se existem fundamentos válidos para tal pedido e obter prova de auditoria para suportar a validade dos pedidos da gerência. Se aceitar o pedido da gerência para não procurar obter confirmação externa respeitante a uma determinada matéria, o revisor/auditor deve aplicar procedimentos alternativos de auditoria para obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente com respeito a essa matéria.**
26. **Se o revisor/auditor não aceitar a validade do pedido da gerência e for impedido de levar a efeito as confirmações, verifica-se uma limitação de âmbito no trabalho do revisor/auditor e este deve considerar o possível impacto no seu relatório.**
27. Quando tomar em consideração as razões dadas pela gerência, o revisor/auditor aplica uma atitude de cepticismo profissional e considera se o pedido tem quaisquer implicações no que respeita à integridade da gerência. O revisor/auditor toma em consideração se o pedido da gerência pode indiciar a possível existência de fraude ou erro. Se considerar que existe fraude ou erro, o revisor/auditor deve atender à sua responsabilidade ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras ". O revisor/auditor toma também em consideração se os procedimentos de auditoria alternativos proporcionarão prova apropriada que seja suficiente respeitante a essa matéria.

CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

28. A fiabilidade da prova de auditoria fornecida por uma confirmação é afectada pela competência, independência e autoridade para responder, conhecimento da matéria a ser confirmada e objectividade do respondente. Por esta razão, o revisor/auditor tenta assegurar, quando praticável, que o pedido de confirmação seja dirigido a um indivíduo apropriado. Por exemplo, para confirmar que não foi exercido um determinado direito associado a um contrato de longo prazo, o revisor/auditor dirige o pedido a um colaborador da contra parte que tenha conhecimento desse facto e que tenha poderes para fornecer a informação.
29. O revisor/auditor também avalia se determinadas partes podem proporcionar uma resposta objectiva e isenta a

um pedido de informação. Pode chegar ao conhecimento do revisor/auditor informação acerca da competência, conhecimento, motivação, capacidade ou vontade dos respondentes para responder. Neste caso, o revisor/auditor considera o efeito de tal informação na concepção do pedido de informação e na avaliação dos seus resultados, ponderando a necessidade de procedimentos adicionais de auditoria. O revisor/auditor também considera se existe base suficiente para concluir que o pedido de informação está a ser enviado ao respondente capaz de fornecer prova de auditoria apropriada que seja suficiente. O revisor/auditor deve dar especial atenção a transacções não usuais de final de ano, com um efeito material nas demonstrações financeiras, realizadas com um terceiro que seja economicamente dependente da entidade. Nestas circunstâncias, o revisor/auditor considera se o terceiro pode ter razões para fornecer uma resposta inexacta. O revisor deve ainda considerar a necessidade de conjugação do procedimento de confirmação externa com o do corte de operações, designadamente no caso de vendas registadas num final de período e anuladas no início do período seguinte.

O PROCESSO DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA

30. **Quando levar a efeito procedimentos de confirmação, o revisor/auditor deve manter o controlo sobre o processo de selecção dos destinatários, a preparação e envio de pedidos de confirmação e a recepção das respostas a esses pedidos.** O controlo é mantido sobre as comunicações entre os destinatários respondentes e o revisor/auditor a fim de minimizar a possibilidade de os resultados do processo de confirmação serem alterados devido à intercepção e alteração dos pedidos de confirmação ou das respostas. O revisor/auditor controla o processo de envio dos pedidos de confirmação, assegurando designadamente que os mesmos são endereçados aos destinatários adequados e solicitam que as respostas lhe sejam enviadas directamente. O revisor/auditor considera se as respostas são efectivamente oriundas de quem aparenta tê-las enviado.

Falta de Resposta a um Pedido de Confirmação Positiva

31. **O revisor/auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos quando não seja recebida resposta a um pedido de confirmação externa positiva. Os procedimentos de auditoria alternativos devem ser tais que proporcionem prova de auditoria acerca das asserções que o pedido de confirmação visava proporcionar.**
32. Quando não for recebida resposta, o revisor/auditor normalmente contacta directamente a pessoa ou departamento a quem foi feito o pedido para dar uma resposta. Quando não conseguir obter resposta, o revisor/auditor usa procedimentos de auditoria alternativos. A natureza destes procedimentos varia de acordo com a conta e a asserção em questão. No exame de contas a receber, os procedimentos alternativos podem incluir o exame de recebimentos subsequentes, o exame de documentação de expedição ou outra, para obter prova de auditoria relativa à asserção de existência, e o exame das vendas perto do final do período para obter prova de auditoria relativa à asserção de corte de operações. No exame das contas a pagar, os procedimentos alternativos podem incluir o exame de pagamentos subsequentes ou de correspondência de terceiros, para obter prova de auditoria relativa à asserção de existência, e o exame de outros registos, tais como guias de entrada ou autos de recepção, para obter prova de auditoria relativa à asserção de plenitude.

Fiabilidade das Respostas Recebidas

33. O revisor/auditor toma em consideração a eventual existência de indicações sobre a fiabilidade das confirmações externas recebidas. O revisor/auditor toma em consideração a autenticidade da resposta e executa procedimentos para afastar qualquer preocupação. O revisor/auditor pode optar por verificar a origem e o conteúdo de uma resposta através de uma chamada telefónica para quem aparenta tê-la enviado. Com a sempre crescente utilização da tecnologia, o revisor/auditor considera a validação da fonte das respostas recebidas em formato electrónico (por exemplo, fax ou correio electrónico). Além disso, o revisor/auditor pode pedir a quem aparenta ter enviado a resposta que lhe envie directamente por correio o original da confirmação. As confirmações orais são documentadas nos papéis de trabalho. Contudo, se estas informações forem significativas, o revisor/auditor pede às partes envolvidas para lhe enviarem directamente confirmação escrita da informação prestada.

Causas e Frequência de Excepções

34. **Quando concluir que o processo de confirmação e os procedimentos de auditoria alternativos não proporcionaram prova de auditoria apropriada que seja suficiente relativamente a uma asserção, o revisor/auditor deve executar procedimentos adicionais para obter prova apropriada que seja suficiente.**

Na formulação das suas conclusões, o revisor/auditor toma em consideração:

- (a) A fiabilidade das confirmações e os procedimentos alternativos;
- (b) A natureza de quaisquer excepções incluindo as implicações, tanto quantitativas como qualitativas, dessas excepções; e
- (c) A prova proporcionada por outros procedimentos de auditoria.

Com base nesta avaliação, o revisor/auditor determina se são ou não necessários procedimentos adicionais para obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente.

35. O revisor/auditor também toma em consideração as causas e a frequência das excepções relatadas pelos respondentes. Uma excepção pode indicar uma distorção nos registos da entidade, caso em que o revisor/auditor determina as razões da distorção e avalia se tem um efeito material nas demonstrações financeiras. Se uma excepção indicar uma distorção, o revisor/auditor reconsidera a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para proporcionar a prova de auditoria requerida.

AValiação dos Resultados do Processo de Confirmação

36. O revisor/auditor deve avaliar se os resultados do processo da confirmação externa, juntamente com os resultados de quaisquer outros procedimentos executados, proporcionam prova de auditoria apropriada que seja suficiente relativamente à asserção que está a ser auditada. Ao efectuar esta avaliação o revisor/auditor toma em consideração os procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados⁶ e os resultados dos procedimentos de amostragem da auditoria e de outros procedimentos selectivos.

CONFIRMAÇÕES EXTERNAS REPORTADAS A UMA DATA ANTERIOR À DO BALANÇO

37. Quando efectuar confirmações reportadas a uma data anterior à do balanço para obter prova de auditoria que suporte uma asserção, o revisor/auditor obtém prova de auditoria apropriada que seja suficiente de que as transacções relevantes para a asserção, no período intermédio, não foram materialmente distorcidas. Dependendo do risco avaliado de distorção material, o revisor/auditor pode decidir confirmar saldos reportados a uma data anterior à do final do período, por exemplo, quando a auditoria se tem de completar dentro de um curto prazo após a data do balanço. Como sucede com todos os trabalhos realizados antes do final do período, o revisor/auditor considera a necessidade de obter prova de auditoria adicional relativa ao remanescente do período.

ENTRADA EM VIGOR

38. Esta DRA é aplicável para as auditorias de demonstrações financeiras de períodos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2007 recomendando-se a sua imediata aplicação.

ANEXO 1

Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por instituições financeiras

(A preparar pela entidade em papel timbrado)

(Data)

ASSUNTO - Solicitação de Informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,, com sede na, telefone, fax e endereço de e-mail....., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que muito agradecemos a V. Exas. o favor de lhes enviarem directamente, com cópia para nós (eliminar no caso de não estarem interessados na cópia)”, as informações abaixo com referência à data de _____, solicitando que nas não aplicáveis seja expressamente referido “Nada consta”:

- 1) Saldos de todas as contas existentes nessa Instituição, indicando condições de prazo, taxas de juro e outras, e

Manual do Revisor Oficial de Contas

se os mesmos estão disponíveis ou se encontram sujeitos a qualquer restrição (incluindo acordos de natureza fiduciária com terceiros, que limitem a sua movimentação) informando qual a natureza, quantia e condições de tal restrição;

- 2) Indicação das contas sem saldo e/ou encerradas que tenham tido movimento no período de _____ a _____;
- 3) Discriminação das acções, obrigações, ou outros valores mobiliários depositados à guarda dessa Instituição, com indicação de quaisquer encargos ou ónus;
- 4) Quantia de impostos retidos na fonte;
- 5) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - a) letras e quaisquer outros valores à cobrança;
 - b) letras descontadas e não vencidas;
 - c) letras descontadas, vencidas e não pagas, pendentes de devolução ou reembolso;
- 6) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - a) Contas movimentadas a descoberto e tipo e valor da garantia;
 - b) Contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da caução;
 - c) Empréstimos de qualquer natureza, titulados ou não, com indicação dos vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da garantia;
- 7) Responsabilidades por cartas de crédito, créditos abertos não utilizados, garantias, fianças, avales, cartas de conforto, hipotecas, penhores, etc.;
- 8) Responsabilidades resultantes de contratos a prazo, nomeadamente forwards em moeda estrangeira de títulos, de operações de reporte, de swaps de taxas de juro, de opções de balcão (OTC), de contratos de futuros ou outros instrumentos financeiros derivados (a especificar);
- 9) Quaisquer acordos de saneamento financeiro, contratos de viabilização ou consolidação de passivos;
- 10) Informação detalhada sobre as responsabilidades que se encontrem vencidas, com indicação, por tipo de operação, do capital em dívida, juros moratórios e demais encargos não liquidados, ou sobre outros valores que se encontrem por cobrar;
- 11) Informação completa sobre operações ou valores em contencioso;
- 12) Informações respeitantes a operações contratadas, realizadas ou previstas em nome e/ou a favor de terceiras entidades em que a nossa empresa intervenha a qualquer título, indicando também qual o tipo de tal intervenção;
- 13) Detalhes de qualquer acordo de compensação entre duas ou mais contas ou posições;
- 14) Informações sobre quaisquer outras situações ou operações activas ou passivas, efectuadas ou em curso, que representem para a empresa responsabilidades efectivas ou contingentes ou limitações ou ónus aos seus activos;
- 15) Nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a nossa empresa perante essa Instituição, indicando as condições em que essas assinaturas são consideradas válidas.

Autorizamos V. Exas. a debitar a nossa conta pelo custo do serviço prestado, caso a resposta a este nosso pedido seja completa e enviada até.....

Com os melhores cumprimentos

(Assinaturas com poderes bastantes para o acto)

ANEXO 2

Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa de saldos de contas a receber ..

(Data)

Assunto: Confirmação de saldos

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,, com sede na, telefone, fax e endereço de e-mail....., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos livros à data de

Saldo a N/favor: xxxxxxxxx Euros

Saldo a V/favor: xxxxxxxxx Euros

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a vossa concordância ou reparos, se os houver, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós) ..

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

Assinatura

☐

Confirmamos o saldo acima indicado

☐

Não confirmamos o saldo acima indicado

Observações: _____

Assinatura

ANEXO 3

Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa de saldos de contas a pagar ..

(Data)

Assunto: Confirmação de saldos

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,, com sede na, telefone, fax e endereço de e-mail....., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter extracto(s) de conta(s) corrente(s) com detalhes dos saldos existentes nos vossos livros à data de

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós) ..

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De V. Exas.

Atentamente

ANEXO 4

Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por advogados

(Data)

Assunto: Solicitação de informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas,, com sede na, telefone, fax e endereço de e-mail....., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, relativas ao exercício findo em, pelo que agradecemos lhes sejam fornecidas as informações seguintes com referência àquela data:

1. Uma lista de todas as reclamações e acções judiciais em curso, litígios intimados ou pendentes, impostos adicionais, liquidados ou propostos para liquidação, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos que hajam ocorrido posteriormente àquela data. Solicitamos que especifique para cada caso:
 - (a) Descrição do litígio;
 - (b) Valor proposto da acção;
 - (c) Posição actual da acção;
 - (d) Eventual existência de cobertura de seguro ou de outros mecanismos susceptíveis de transferir responsabilidades potenciais para terceiros;
 - (e) Parecer de V. Exa. quanto à estimativa final de responsabilidades (incluindo custas judiciais e outros encargos).
2. Uma lista de todas as potenciais reclamações e respectivas responsabilidades esperadas, designadamente, factos existentes dos quais possam decorrer reclamações de terceiros, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos de que tenha conhecimento e que hajam ocorrido posteriormente a ". Solicitamos que especifique para cada caso:
 - (a) Descrição da potencial reclamação;
 - (b) Valor envolvido;
 - (c) O seu parecer no que respeita à atribuição final de responsabilidade.
3. Uma lista de direitos, títulos ou outros bens de nossa propriedade detidos por V.Exa. ou por outras entidades de que tenha conhecimento.
4. A importância que tínhamos em dívida para convosco em

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós) ".

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De. V. Exas.

Atentamente

ANEXO 5

Exemplo de Minuta de pedido de confirmação externa por entidades fiscais

Exmo.Senhor

Chefe do Serviço de Finanças de

.....

Assunto: Pedido de certidão de existência de dívidas à Administração Fiscal

Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças de.....

F....., com domicílio/sede na Rua..... e o NIF....., ROC/SROC (representada por....) n.º por motivo do exercício de funções de interesse público previstas no Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, na qualidade de ROC/SROC do contribuinte....., com o NIF..... requer a V. Exa., tendo presente o disposto designadamente no art.º 24.º, n.º 2, e art.º 64.º, alínea a), da LGT e as instruções veiculadas pelo Ofício n.º 228, de 1 de Julho de 2005, da Direcção Geral dos Impostos, que se digne mandar passar- -lhe certidão onde seja certificado se o referido contribuinte tem alguma dívida para com a Administração Fiscal, a respectiva natureza e quantia.

Espera deferimento.

Data:

(assinatura)

Directriz de Revisão/Auditoria 510

PROVA DE REVISÃO/AUDITORIA

Abril de 1998

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-3
Prova de Revisão/Auditoria	4-18
Considerações Gerais	4-6
Tipos de Prova	7-14
Apreciação da Prova	15-18
Procedimentos para a Obtenção da Prova	19

Introdução

1. A norma de trabalho de campo do parágrafo 19 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõe o seguinte:

19. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

2. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação ao revisor/auditor sobre a quantidade e qualidade da prova de revisão/auditoria a ser obtida no exame de demonstrações financeiras e sobre os procedimentos a seguir para a obter.

3. A forma e o conteúdo da documentação de suporte são tratados na secção 200/299 - Responsabilidades.

Prova de Revisão / Auditoria

Considerações Gerais

4. A prova de revisão/auditoria a obter deve ser apropriada (qualidade e relevância) e suficiente (quantidade) de forma a permitir ao revisor/auditor extrair conclusões razoáveis nas quais baseia a sua opinião, devendo tal prova ficar devidamente documentada nos seus papéis de trabalho.
5. Para formar a sua opinião, o revisor/auditor não necessita, em regra, de examinar toda a informação disponível, pois as suas conclusões a respeito de um saldo de conta, de uma classe de transacções ou de um controlo podem ser atingidas por meio do exercício de julgamento ou da realização de procedimentos de amostragem.
6. O revisor/auditor deve ponderar o custo de obtenção da prova de revisão/auditoria e o seu significado e relevância, não constituindo porém o respectivo encargo ou dificuldade razão para que a não procure obter, se a considerar necessária.

Tipos de Prova

7. A prova de revisão/auditoria é obtida a partir de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos ou, em certas circunstâncias, apenas a partir de procedimentos substantivos. Compreende não só a informação proporcionada pelos documentos comprovativos e registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, como também a informação corroborativa proveniente de outras fontes.
8. Como testes de controlo entende-se aqueles que são realizados para obter prova de revisão/auditoria sobre os sistemas contabilístico e de controlo interno, com vista a:
- a) constatar a sua existência;
 - b) avaliar se é adequada a sua concepção, devendo esta visar a prevenção e/ou detecção e correcção de distorções materialmente relevantes; e
 - c) avaliar o seu funcionamento eficaz ao longo do período sob exame.
9. Por procedimentos substantivos entende-se aqueles que são realizados para obter prova de revisão/auditoria a fim de detectar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Os procedimentos substantivos são de dois tipos:
- a) testes ao conteúdo das transacções e dos saldos; e
 - b) procedimentos analíticos.
10. Ao obter prova de revisão/auditoria a partir de procedimentos substantivos, o revisor/auditor deve considerar se a prova obtida a partir de tais procedimentos, juntamente com qualquer prova proveniente de testes de controlo, é apropriada e suficiente para suportar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras.
11. As asserções subjacentes às demonstrações financeiras são as informações transmitidas pelos gestores, de maneira explícita ou não, incorporadas nas demonstrações financeiras e compreendem:
- a) *existência* - um activo ou um passivo existe numa determinada data;
 - b) *direitos e obrigações* - um activo ou um passivo respeita à entidade numa determinada data;
 - c) *ocorrência* - uma transacção ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
 - d) *integralidade* - não há activos, passivos, transacções ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
 - e) *valorização* - um activo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
 - f) *mensuração* - uma transacção ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é imputado ao período devido; e

g) *apresentação e divulgação* - um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

12. Normalmente, a prova de revisão/auditoria é obtida em relação a cada uma das asserções subjacentes às demonstrações financeiras, embora um mesmo procedimento possa servir para comprovar mais do que uma asserção.
13. Quando existam dúvidas substanciais sobre asserções que tenham efeito material sobre as demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada que remova tais dúvidas.
14. A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos substantivos dependem, inter alia, da ponderação pelo revisor/auditor dos riscos inerentes e dos riscos de controlo interno relativos a cada asserção. Quando os testes de controlo proporcionam prova satisfatória quanto à eficácia dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, poderá ser reduzida a extensão dos procedimentos substantivos.

Apreciação da Prova

15. Ao apreciar se a prova de revisão/auditoria é apropriada e suficiente, o julgamento do revisor/auditor é influenciado por vários factores, tais como:
- A natureza e grau do risco inerente tanto ao nível da demonstração financeira como ao nível de saldo de conta ou classe de transacções.
 - A natureza dos sistemas contabilístico e de controlo interno e a determinação do risco de controlo.
 - A materialidade do elemento que está a ser examinado.
 - A experiência obtida em revisões/auditorias anteriores.
 - Os resultados dos procedimentos de revisão/auditoria, incluindo fraudes ou erros que tenham sido detectados.
 - Origem e credibilidade da informação disponível.
16. A credibilidade da prova de revisão/auditoria é influenciada pela sua origem (externa ou interna) e pela sua natureza (visual, documental ou oral) e depende das circunstâncias concretas, aferindo-se normalmente pelas seguintes regras:
- a) a obtida a partir de origem externa é mais credível que a gerada internamente;
- b) a gerada internamente é mais credível quando forem eficazes os respectivos sistemas contabilístico e de controlo interno;
- c) a obtida directamente pelo revisor/auditor é mais credível que a obtida pela entidade; e
- d) a obtida documentalmente ou por esclarecimento escrito é mais credível que a obtida oralmente.
17. A prova de revisão/auditoria é mais persuasiva quando forem consistentes os elementos de prova com origens ou naturezas diferentes, obtendo o revisor/auditor nestas circunstâncias um grau de confiança mais elevado. Quando a prova proveniente de uma origem é inconsistente com a proveniente de outra, o revisor/auditor necessita determinar quais os procedimentos adicionais necessários para a resolução da inconsistência.
18. Se o revisor/auditor não tiver possibilidade de obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, tal limitação do âmbito do seu trabalho pode dar lugar à expressão de uma reserva ou a uma escusa de opinião, consoante as circunstâncias.

Procedimentos para a Obtenção da Prova

19. A prova de revisão/auditoria é obtida pelo revisor/auditor por meio de um dos seguintes procedimentos ou de combinações dos mesmos:
- a) Inspecção, que consiste no exame dos registos, dos documentos de suporte e dos activos tangíveis (por exemplo, imobilizado corpóreo e existências), sendo as seguintes as principais categorias de prova documental de revisão/auditoria com diferentes graus de credibilidade:

- (i) a criada e detida por terceiros;
 - (ii) a criada por terceiros e detida pela entidade; e
 - (iii) a criada e detida pela entidade.
- b) Observação, que consiste em presenciar a execução por outrém de um processo ou procedimento (por exemplo, assistência à contagem física das existências).
- c) Indagação, que consiste em procurar obter informação, escrita ou oral, de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade.
- d) Confirmação, que consiste em obter respostas corroborativas da informação contida nos registos contabilísticos (por exemplo, confirmação directa de saldos de terceiros).
- e) Cálculo, que consiste na verificação da exactidão aritmética dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos ou na realização de cálculos separados.
- f) Procedimentos analíticos, que consistem na análise e comparação de rácios e tendências significativos, incluindo a investigação das flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação ou que se desviem das quantias que tenham sido previstas.

Directriz de Revisão/Auditoria 511

Abril de 2005

Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais

ÍNDICE

	Parágrafo
INTRODUÇÃO	1-5
OBJECTIVO	6
CONFLITOS ENTRE PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS E REGRAS FISCAIS	7
INCUMPRIMENTO DE DEVERES FISCAIS E PARAFISCAIS	8-12
RESPONSABILIDADES DO ÓRGÃO DE GESTÃO	13-16
RESPONSABILIDADES DO REVISOR/AUDITOR	17-23
PROCEDIMENTOS A ADOPTAR	24-34
EFEITOS NOS RELATÓRIOS E COMUNICAÇÕES EM CASO DE CONFLITO ENTRE REGRAS FISCAIS E PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS	35-36
EFEITOS NOS RELATÓRIOS E COMUNICAÇÕES EM CASO DE INCUMPRIMENTO DOS DEVERES FISCAIS E PARAFISCAIS	37-42
DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO	43
REVOGAÇÃO	44
ENTRADA EM VIGOR	45
Anexo 1 – Elenco dos Principais Deveres Profissionais	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA N.º 511

Abril de 2005

Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais

INTRODUÇÃO

1. O sistema fiscal português estabelece normas, regras e critérios que nalguns casos divergem dos princípios contabilísticos geralmente aceites estabelecidos no Plano Oficial de Contabilidade e nas Normas Internacionais de Relato Financeiro.
2. É prática relativamente frequente entre as empresas elaborarem as suas demonstrações financeiras de acordo com as regras fiscais e em detrimento daqueles princípios contabilísticos. Desta prática resulta por vezes que os documentos de prestação de contas não apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações de acordo com princípios contabilísticos geralmente aceites.
3. Várias disposições legais atribuem aos membros dos órgãos de fiscalização e aos revisores/auditores a responsabilidade, solidária ou não, com os órgãos de gestão, pela violação dos deveres fiscais e parafiscais das entidades:
4. De entre tais disposições, destacam-se:
 - a) o n.º 2 do art.º 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), que manda aplicar aos órgãos de fiscalização e revisores/auditores a responsabilidade dos órgãos de gestão “desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”;
 - b) o n.º 2 do art.º 81.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que estabelece que os membros dos órgãos de fiscalização respondem solidariamente com os dos órgãos de gestão “por actos ou omissões destes no desempenho dos respectivos cargos quando o dano se não teria produzido se houvessem cumprido as suas obrigações de fiscalização”; e o art.º 82.º do CSC, que estabelece a responsabilidade dos ROC para com a sociedade, os sócios e os seus credores;
 - c) o n.º 5 do art.º 420º-A do CSC (art.º 262º-A do CSC, no caso das Sociedades por Quotas) que estabelece a responsabilidade solidária do revisor/auditor com os membros do conselho de administração pelos prejuízos decorrentes para a sociedade caso não cumpra com os deveres de vigilância (dever de prevenção no caso das Sociedades por Quotas) descritos nos n.ºs 1 a 4 do referido artigo (idem para o dever de prevenção estabelecido no n.º 4 do art.º 262º-A).
5. De notar, porém, que não existe para os membros dos órgãos de fiscalização e revisores/auditores qualquer presunção de culpa, competindo à autoridade respectiva fazer a prova da culpa da violação dos deveres tributários das entidades em resultado do incumprimento das suas funções de fiscalização.

OBJECTIVO

6. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de proporcionar aos revisores/auditores orientações de como proceder em situações de conflito entre princípios contabilísticos e regras fiscais e dar orientação sobre os procedimentos de revisão/auditoria a adoptar na verificação do cumprimento pelas entidades dos seus deveres fiscais e parafiscais, tanto no âmbito do exame às demonstrações financeiras conducente à sua certificação (legal) das contas, como na sua qualidade de membros do órgão de fiscalização, de forma a poderem provar que cumpriram, de acordo com as normas profissionais, as suas funções.

CONFLITOS ENTRE PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS E REGRAS FISCAIS

7. De entre as situações que habitualmente conduzem a conflitos entre princípios contabilísticos e regras fiscais destacam-se as seguintes:
 - Critérios de reintegração e amortização de imobilizações que não correspondem à vida útil esperada dos bens ou à sua efectiva perda de valor durante o exercício;
 - Contabilização dos contratos de locação financeira;
 - Critérios valorimétricos das existências que incluem ganhos não realizados;
 - Provisões para depreciação de existências que não correspondem ao risco esperado da perda de valor das mesmas;
 - Provisões para créditos de cobrança duvidosa e para letras descontadas que não correspondem ao risco esperado de cobrabilidade;

- Não reconhecimento de encargos do exercício, a pagar, quando o respectivo custo sóé fiscalmente aceite na data do pagamento (como por exemplo pensões de reforma).

INCUMPRIMENTO DE DEVERES FISCAIS E PARAFISCAIS

8. Os deveres fiscais e parafiscais a que estão sujeitas as entidades são de diversos tipos, como sejam, declarativos, de manutenção de registos, controlos e documentação, de liquidação, de retenção, de pagamento ou entrega.
9. Merecem especial atenção os deveres de liquidação, de retenção e de pagamento ou entrega, cujo incumprimento, intencional ou não, pode resultar directamente na não entrega tempestiva das quantias correctas dos impostos e contribuições.
10. No que respeita ao dever de pagamento ou entrega há que distinguir:
 - Impostos e contribuições da própria empresa (por exemplo, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), Taxa Social Única (TSU), Imposto do Selo e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI));
 - Impostos e contribuições de terceiros que tenham sido retidos (por exemplo, Imposto sobre o Rendimento dos Singulares (IRS), TSU e Selo);
 - Impostos liquidados a terceiros cujo recebimento ou está já efectivado ou se presume que o venha a ser (por exemplo, Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Selo) e impostos liquidados a si própria (por exemplo, “reverse charge” no IVA e imposto de selo sobre contratos).
11. Muitas vezes, o incumprimento do dever de pagar ou entregar pontualmente impostos e contribuições resulta apenas de insuficiência de meios líquidos de pagamento. Os gestores, perante tal insuficiência, por vezes optam por efectuar os pagamentos prioritários em relação à actividade da entidade ou à sua capacidade produtiva, isto é, o pagamento aos fornecedores e aos trabalhadores. Perante as dificuldades financeiras, os gestores raciocinam apenas em termos de tesouraria isto é, de recebimentos e pagamentos. Por exemplo, quando não dispõem das quantias brutas das remunerações dos trabalhadores e dos respectivos encargos patronais não deixam, normalmente, por isso, de pagar as quantias líquidas respectivas até ao limite das disponibilidades da entidade e de registar como passivo as quantias devidas ao Estado e outros entes públicos. Está-se perante uma situação diferente, mas de efeitos idênticos, quando a entidade efectivamente recebe impostos de terceiros (caso do IVA, por exemplo) e os desvia para outras finalidades.
12. Qualquer das situações previstas no número anterior é punida nos termos dos art.ºs 105 e 114.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) a título de contra-ordenação (art.º 114.º), no caso da falta de entrega da prestação tributária não se prolongar por mais de 90 dias ou prolongando-se por maior prazo não exceda os 1000 euros, ou a título de crime de abuso de confiança fiscal (art.º 105.º), nos demais casos.

RESPONSABILIDADES DO ÓRGÃO DE GESTÃO

13. O órgão de gestão é responsável por assegurar que as operações da entidade são efectuadas de acordo com as leis e regulamentos, cabendo-lhe a responsabilidade pela prevenção ou detecção e correcção de situações de incumprimento, designadamente através da adopção, no sistema de controlo interno, de medidas e procedimentos adequados.
14. No âmbito da sua responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, cabe ao órgão de gestão assegurar o reconhecimento e a adequada apresentação de todas as dívidas efectivas ou contingentes da entidade, incluindo as fiscais e parafiscais.
15. Para além das dívidas efectivas (quantia do imposto ou contribuição, juros de mora, juros compensatórios, multas, coimas, etc.) resultantes de liquidações já efectuadas, podem de facto existir outras situações de incumprimento de deveres fiscais e parafiscais de onde resultem dívidas omitidas ainda não determinadas pela autoridade competente ou responsabilidades contingentes.
16. Compete legalmente ao órgão de gestão assegurar a divulgação de certas dívidas efectivas, conforme expressamente previsto na legislação aplicável, designadamente:

- a) O Decreto-Lei nº 534/80, de 7 de Novembro, obriga a divulgar no relatório de gestão o valor total das dívidas em mora ao Estado;
- b) O Decreto-Lei nº 411/91, de 17 de Outubro, obriga a explicitar a situação da entidade perante a Segurança Social;
- c) O Plano Oficial de Contabilidade, na nota nº 28 do Anexo ao balanço e demonstração dos resultados, obriga a discriminar as dívidas incluídas na conta "Estado e outros entes públicos" em situação de mora.

RESPONSABILIDADES DO REVISOR/AUDITOR

- 17. O revisor/auditor é responsável por expressar, com base no seu exame das demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão, uma opinião profissional e independente sobre se as mesmas apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira e os resultados das operações da entidade.
- 18. Ao planear e executar o seu exame e ao avaliar e relatar as conclusões deste, o revisor/auditor deve ter em conta que as situações de incumprimento pela entidade das leis e regulamentos vigentes podem afectar de forma significativa as demonstrações financeiras. Não pode contudo esperar-se que o seu exame detecte todas as situações de incumprimento.
- 19. A obrigação do revisor/auditor é a de verificar não só que as dívidas efectivas se encontram adequadamente contabilizadas e/ou divulgadas, mas também a de verificar se de outras situações de eventual incumprimento podem resultar dívidas ainda não determinadas ou omitidas ou responsabilidades contingentes (incluindo penalidades, multas, coimas, juros compensatórios e juros de mora), cuja não relevação, ou não divulgação, possa afectar significativamente a imagem dada pelas demonstrações financeiras.
- 20. Quando na sua certificação legal das contas o revisor/auditor nada refere a este respeito é implícito que ele considera que, em termos de materialidade, aquelas situações estão devidamente tratadas.
- 21. Sem prejuízo da conclusão resultante da verificação do cumprimento dos deveres a que se refere a alínea c) do n.º 4, não compete ao revisor/auditor pronunciar-se sobre a política de gestão de tesouraria da entidade, de que resulte encontrarem-se pagas ou não as dívidas efectivas ao Estado e outros entes públicos.
- 22. Enquanto membro do órgão de fiscalização, o revisor/auditor tem o dever de "exercer uma fiscalização conscienciosa e imparcial" (alínea b) do nº 1 do art.º 422.º do CSC). Apenas no caso de estar perante uma situação enquadrável como crime público, está o revisor/auditor obrigado, nos termos do nº 3 do citado artigo do CSC e do art.º 158.º do Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de Novembro (Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas), a participá-lo ao Ministério Público. Veja-se a este propósito o ponto 1.8 do Anexo 1. Em caso de dúvida sobre a qualificação dos factos, pode o revisor/auditor socorrer-se de aconselhamento jurídico apropriado.
- 23. O revisor/auditor não pode ser responsabilizado pelo incumprimento, intencional ou não, por parte da entidade, dos seus deveres fiscais e parafiscais, excepto se dele teve, ou devesse ter tido, conhecimento e não seguiu os procedimentos adequados às circunstâncias. Assim, ainda que as conclusões do revisor/auditor não venham a ser acolhidas judicialmente, não há responsabilidades do revisor/auditor quando este possa demonstrar que realizou o seu trabalho de forma adequada.

PROCEDIMENTOS A ADOPTAR

- 24. O revisor/auditor deve possuir ou obter um conhecimento suficiente das leis e regulamentos e demais condicionamentos aplicáveis às actividades da entidade e do sector em que esta se integra (ver DRA 310 - Conhecimento do Negócio).
- 25. No planeamento, execução e relato do seu exame das demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve dedicar especial atenção às leis e regulamentos que envolvam deveres fiscais e parafiscais, devendo ter em conta as situações de eventual incumprimento que possam ter efeito significativo sobre as demonstrações financeiras.
- 26. Os procedimentos de auditoria planeados e executados pelo revisor/auditor devem ser os necessários e suficientes para confirmar não só que as dívidas efectivas se encontram adequadamente relevadas e divulgadas, mas também que estão adequadamente divulgadas ou relatadas outras situações de eventual incumprimento de que resultem, ou possam resultar, dívidas ainda não determinadas, omitidas ou contingentes.

27. São especificamente obrigatórios os seguintes procedimentos:

- A leitura das actas do órgão de gestão e do órgão de fiscalização, dos relatórios emitidos por estes ou outros órgãos ou serviços relevantes, designadamente departamentos de auditoria interna, de controlo e supervisão, serviços jurídicos, de fiscalidade e de contabilidade, e da correspondência trocada com tais órgãos ou serviços e com serviços semelhantes de apoio interno;
- A circularização e obtenção de confirmações directas e independentes de informações na posse de advogados, solicitadores, consultores e outros profissionais externos à entidade, bem como a obtenção de certidões e a condução de processos de busca junto dos órgãos competentes da Administração Fiscal, serviços de Segurança Social e Conservatórias do Registo Comercial e Predial.

28. O revisor/auditor deve analisar todas as contas de relações com o Estado e outros entes públicos, graduando todavia o âmbito e a profundidade da sua análise e dos seus procedimentos substantivos e testes de conformidade ou de controlo, relativamente a cada uma de tais contas, em função da respectiva relevância e da materialidade do efeito de eventuais erros ou omissões nas demonstrações financeiras.

29. Relativamente às situações de mora ou diferimento do pagamento de dívidas ao Estado e outros entes públicos, deve o revisor/auditor apreciar criteriosamente os acordos existentes ou as negociações em curso com tais credores, com vista a assegurar que as responsabilidades existentes se encontram adequadamente reflectidas nas demonstrações financeiras como dívidas a curto, médio ou longo prazo, conforme aplicável, e que se encontram adequadamente divulgadas as situações subjacentes e as respectivas condições e encargos.

30. No contexto da sua verificação do saldo da conta do imposto sobre o rendimento do exercício, deve o revisor/auditor debater com os responsáveis da entidade os critérios utilizados no cálculo do imposto devido e na preparação da declaração anual de rendimentos, e efectuar os testes de conformidade ou de controlo, que considere apropriados em termos de materialidade, à aplicação de tais critérios.

31. No contexto da sua verificação dos encargos para-fiscais com remunerações e do saldo da conta de contribuições para a Segurança Social, deve o revisor/auditor, para além dos subsequentes testes substantivos específicos que entenda realizar em função da materialidade das quantias envolvidas, proceder a um teste global de comparação do total anual das remunerações com o quantitativo global das contribuições relativas à entidade patronal e ao pessoal.

32. Os procedimentos planeados para verificação substantiva das transacções e saldos das contas conexas com os deveres fiscais e para-fiscais devem compreender testes à documentação respectiva (de declaração, liquidação e pagamento ou entrega) e à correcção e conformidade desta com as leis e regulamentos.

33. Em consequência de todos os trabalhos e procedimentos executados no decurso do seu exame das demonstrações financeiras, o revisor/auditor poderá obter evidência ou indicação de situações que revelem responsabilidades omitidas ou contingentes (resultantes de incertezas ou outras situações) que têm na maioria dos casos implicações fiscais, e por vezes também para-fiscais. Nestas circunstâncias deve o revisor/auditor avaliar os efeitos ou possíveis efeitos de tais situações e tratar estas em conformidade com o disposto nos parágrafos 35 a 42.

EFEITOS NOS RELATÓRIOS E COMUNICAÇÕES EM CASO DE CONFLITO ENTRE REGRAS FISCAIS E PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS

34. Sempre que considere materialmente relevante o efeito da adopção de regras fiscais não coincidentes com os princípios contabilísticos geralmente aceites, deve o revisor/auditor debater com os gestores da empresa a conveniência da introdução do(s) necessário(s) ajustamento(s) nas demonstrações financeiras.

35. Não sendo introduzido(s) tal(is) ajustamento(s), deve o revisor/auditor emitir a certificação legal das contas com a correspondente reserva por desacordo ou por incerteza, conforme as circunstâncias.

EFEITOS NOS RELATÓRIOS E COMUNICAÇÕES EM CASO DE INCUMPRIMENTO DOS DEVERES FISCAIS E PARAFISCAIS

36. Se os efeitos ou possíveis efeitos das situações descritas forem materialmente relevantes, o revisor/auditor deve tratá-los na certificação legal das contas como uma ênfase, se estiverem adequadamente divulgados no Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, ou como uma reserva por desacordo no caso contrário, ou mesmo uma opinião adversa se tal se justificar.

37. Quando, por qualquer circunstância, não obtenha informação suficiente para lhe permitir tomar uma posição segura sobre situações de incumprimento ou de mora ou diferimento do pagamento de dívidas ao Estado e outros entes públicos, ou sobre os saldos destas contas, deve o revisor/auditor, se considerar materialmente relevante o respectivo efeito sobre as demonstrações financeiras, expressar uma opinião com reservas por limitação do âmbito do seu exame, ou mesmo uma impossibilidade de opinião se tal se justificar.
38. No seu relatório anual sobre a fiscalização efectuada, deve o revisor/auditor descrever o trabalho realizado nas áreas fiscal e parafiscal, e relatar as conclusões, quer tenham sido referidas ou não na certificação legal das contas.
39. O revisor/auditor não deve deixar de incluir nas actas do órgão de fiscalização a referência a situações de eventual incumprimento dos deveres fiscais e parafiscais, caso existam, e promover a respectiva comunicação por escrito ao órgão de gestão.
40. Quando se lhe deparem acções ou omissões enquadráveis no conceito de crime público, deve o revisor/auditor recolher toda a evidência necessária à prova dos factos subjacentes e fazer, nos termos legais, a respectiva participação, devidamente fundamentada, ao Ministério Público.
41. O revisor/auditor deve apreciar criteriosamente as situações em causa, para avaliar se está perante um caso de incumprimento que o obrigue a tomar tal posição ou se está perante uma mera situação de impontualidade, já sanada ou em vias de o ser.

DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO

42. Na declaração do órgão de gestão, deve ser incluída uma referência expressa confirmando que estão a ser cumpridas as leis, regulamentos e demais condicionamentos aplicáveis à entidade e ao sector, e que foi dado conhecimento ao revisor/auditor de todas as situações de incumprimento e de mora ou diferimento do pagamento de dívidas ao Estado e outros entes públicos, bem como dos critérios utilizados no cálculo do imposto devido e na preparação da declaração anual de rendimentos.

REVOGAÇÃO

43. A presente DRA vem revogar a Recomendação Técnica n.º 4 - “Influência das Regras Fiscais na Certificação Legal das Contas”, de Agosto de 1987 e a Recomendação Técnica n.º 15 – “Verificação do Cumprimento pelas Entidades dos Seus Deveres Fiscais e Parafiscais”, de Agosto de 1995.

ENTRADA EM VIGOR

44. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em, ou após, 1 de Maio de 2005.

ANEXO 1 - Elenco dos Principais Deveres Profissionais “

A aprovação de diversos diplomas legais, nomeadamente da Lei Geral Tributária (LGT) pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, bem como do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16/11, justificam a actualização do elenco de deveres profissionais genéricos e específicos aos quais estão sujeitos os ROC.

Atentas as actuais preocupações da classe, destacar-se-ão apenas os deveres funcionais mais significativos consignados em diferentes diplomas e cujo incumprimento pode determinar a responsabilização dos ROC.

1. Assim, e a nível do **EOROC** (Decreto-Lei 487/99, de 16/11) dever-se-ão ter presentes:
 - 1.1. Os deveres específicos indicados nos artigos 52.º e 110.º;
 - 1.2. Os deveres gerais constantes do n.º 1 do artigo 62.º;
 - 1.3. O dever de observância das determinações da Ordem (artigo 64.º);
 - 1.4. O dever de organizar um processo instruído, de acordo com o previsto nas normas técnicas da revisão legal das contas, em relação ao exercício de cada uma das funções de interesse público (artigo 68.º);
 - 1.5. O dever de conservação dos processos de trabalho (artigo 60.º);

- 1.6. Os deveres do uso do nome e indicação da qualidade (artigo 70.º) e de sigilo profissional (artigo 72.º);
- 1.7. O dever da caução da responsabilidade civil profissional (artigo 73.º);
- 1.8. O dever de participação, ao Ministério Público, de factos detectados no exercício das respectivas funções de interesse público, que constituam crimes públicos (artigo 158.º). Tal dever de participação está também consagrado em geral, para o fiscal único e membros dos conselhos fiscais no Código das Sociedades Comerciais (n.º 3 do art.º 422.º).

A propósito do dever de participação de crimes públicos poder-se-á, em síntese, referir que:

- a) A imposição de tal dever aos ROC resulta do facto de lhe estarem cometidas competências exclusivas de interesse público no exercício de funções de revisão legal das contas, auditoria às contas e serviços relacionados, bem como de quaisquer funções que, por lei, exijam a intervenção própria e autónoma do ROC sobre determinados actos ou factos patrimoniais de empresas ou outras entidades (artigo 40.º);
- b) Constituem crimes públicos as infracções que envolvam a ofensa de interesses fundamentais da comunidade e cuja perseguição compete ao Ministério Público. A título exemplificativo poder-se-ão qualificar como crimes públicos:
 - o abuso de confiança (artigo 205.º do Código Penal);
 - a burla (artigo 217.º do Código Penal);
 - a falsificação de documentos (artigo 256.º do Código Penal);
 - o furto de documentos (artigo 259.º do Código Penal);
 - a infidelidade (artigo 224.º do Código Penal); e
 - a frustração de créditos (artigo 227.º a 229.º do Código Penal).
- c) São também crimes públicos, de acordo com o estabelecido no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT):
 - a burla tributária (artigo 87.º);
 - a frustração de créditos (artigo 88.º);
 - a fraude (artigo 103.º);
 - o abuso de confiança (artigo 105.º);
 - a fraude contra a segurança social (artigo 106.º); e
 - o abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107.º).

1.9. O dever de cessação de funções em caso de incompatibilidade (artigo 74.º);

1.10. As normas sobre incompatibilidades e impedimentos (artigos 75.º a 78.º, 79.º e 111.º);

1.11. Os deveres relativos à alteração dos sócios contabilidade relatório e contas e assinatura de documentos, (artigos 103.º, 104.º, 105.º e 108.º).

2. No que toca ao **Código de Ética e Deontologia Profissional** importará atender aos preceitos sobre:

- a independência (artigo 3.º);
- responsabilidade (artigo 4.º);
- competência (artigo 5.º);
- urbanidade (artigo 6.º);
- legalidade (artigo 7.º);

- sigilo profissional (artigo 8.º);
 - publicidade e informação (artigo 9.º);
 - deveres do ROC para com os colegas, com os clientes e com a Ordem e outras entidades (artigos 10.º, 11.º e 12.º);
 - normas a observar no exercício da profissão (artigo 13.º); e
 - honorários e despesas (artigo 15.º).
3. No âmbito do **Código das Sociedades Comerciais** serão de ter em atenção:
- 3.1. Os deveres dos ROC sobre as entradas em espécie (art.º 28.º);
 - 3.2. O da iniciativa do órgão de fiscalização quanto a deliberações nulas (art.º 57.º);
 - 3.3. As normas sobre a apresentação de contas e da deliberação sobre elas (artigos 65.º, 66.º e 67.º);
 - 3.4. As normas sobre responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização (artigo 81.º) e dos ROC (art.º 82.º);
 - 3.5. As regras respeitantes ao aumento do capital (artigos 91.º e 93.º), à fusão de sociedades (artigos 99.º e 114.º), à cisão (artigo 120.º), à transformação (artigo 132.º), e à liquidação de sociedades (artigos 149.º, 151.º e 152.º, 155.º e 160.º);
 - 3.6. Os deveres de prevenção e de vigilância (art.ºs 262.º-A e 420.º-A);
 - 3.7. As normas sobre fiscalização das sociedades por quotas e das sociedades anónimas consagrando deveres dos ROC (artigos 262.º, 413.º, 414.º, 419.º, 420.º e 422.º). Revelam-se, particularmente significativas as disposições dos artigos 420.º (competência do conselho fiscal), 421.º (poderes do conselho fiscal) e 422.º (deveres dos membros do conselho fiscal). Entre outros deveres avulta o da participação ao Ministério Público dos factos delituosos de que hajam tomado conhecimento e que constituam crimes públicos.
4. No plano da **Lei Geral Tributária** dever-se-á ter em conta que os ROC são subsidiária e solidariamente responsáveis em relação às empresas e outras entidades, desde que a Administração Fiscal comprove que a violação dos deveres tributários destas resultaram do incumprimento das suas funções de fiscalização. A este propósito é aconselhável ter presente o que a este respeito refere o Ofício Circulado da DGCI, aprovado por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 25/01/2005, e divulgado a coberto da Circular n.º 20/05, de 17/3/05.
5. No domínio do **Código dos Valores Mobiliários** (Decreto-Lei n.º 486/99 de 13/11 são merecedores de destaque:
- 5.1. O regime de responsabilidade solidária e ilimitada dos auditores (art.º 10.º);
 - 5.2. O dever de o relatório, ou parecer traduzir informação verdadeira, objectiva, completa e ilícita (art.º 7.º e 8.º);
 - 5.3. Dever específico de registo dos ROC na C.M.V.M. (art.º 9.º);
 - 5.4. O dever de manter actualizado o seguro adequado da responsabilidade profissional (art.º 10.º);
 - 5.5. Dever de emitir opinião sobre os pressupostos e critérios utilizados e a sua coerência com as previsões sobre a evolução da actividade e resultados do emitente de valores mobiliários, nos casos de divulgação de prospectos que precedem qualquer oferta pública (art.º 135.º n.º 2 c));
 - 5.6. Dever de responder pelos danos causados pela desconformidade do conteúdo do prospecto com o disposto no art.º 135.º, salvo se provarem que agiram sem culpa (art.º 149.º n.º 1 f);
 - 5.7. Dever de comunicação, pelos auditores que prestem serviços a intermediários financeiros ou a empresa que com ele esteja em relação do domínio ou de grupo, de factos que indiciem o cometimento de crimes ou de ilícitos de mera ordenação social, bem como dos que possam afectar a continuidade do exercício de

Manual do Revisor Oficial de Contas

actividade do intermediário ou justificar a recusa de emissão de certificação legal das contas ou a emissão de reservas (art.º 317.º);

5.8. Dever de troca de informações e dever de segredo (art.º 355.º n.º 1 f);

5.9. Sujeição à supervisão da CMVM (art.º 359.º n.º 1 f);

6. No que respeita ao **Regime Jurídico das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)** (Decreto-Lei n.º 495/88, de 30/12):

6.1. O dever específico de participação à Inspeção-Geral de Finanças das infracções ao disposto no citado diploma, imputadas à respectiva SGPS., logo que delas tomem conhecimento.

7. No que toca ao **Regime de Prevenção e Repressão do Branqueamento de Vantagens de Proveniência Ilícita** (Lei 11/2004, de 27/3) são de salientar:

- os deveres de identificação de clientes e seus representantes (art.ºs 3.º e 20.º alínea c), 21.º e 27.º); e
- os deveres de comunicação ao Procurador-Geral da República de suspeitas ou de factos indiciadores de prática de crimes de branqueamento (art.º 7.º e 30.º n.º 1).

Directriz de Revisão/Auditoria 545

AUDITORIA DAS MENSURAÇÕES E DIVULGAÇÕES AO JUSTO VALOR

Setembro de 2007

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1 - 10
Compreensão do Processo Utilizado pela Entidade para Determinação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor e Actividades de Controlo Relevantes, e Avaliação do Risco	11 - 18
Avaliação da Adequação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor	19 - 30
Usando o Trabalho de um Perito	31 - 34
Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor	35 - 58
Divulgações acerca de Justos Valores	59 - 64
Avaliação dos Resultados dos Procedimentos de Auditoria	65 - 66
Declarações da Gerência	67 - 68
Comunicação com os Responsáveis pela Governação	69
Entrada em Vigor	70
Apêndice: Mensurações e Divulgações ao Justo Valor segundo Estruturas Conceptuais de Relato Financeiro Diferentes	

PROJECTO DE DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 545 AUDITORIA DAS MENSURAÇÕES E DIVULGAÇÕES AO JUSTO VALOR

Setembro de 2007

Introdução

1. A finalidade desta *Directriz de Revisão/Auditoria (DRA)* é a de estabelecer normas e dar orientação sobre a auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor contidas em demonstrações financeiras. Em particular,

esta *DRA* trata de considerações de auditoria relativas à mensuração, apresentação e divulgação de activos, de passivos e de componentes de capital próprio, que sejam materiais, apresentados ou divulgados pelo justo valor nas demonstrações financeiras. As mensurações ao justo valor de activos, de passivos e de componentes do capital próprio podem surgir tanto do registo inicial de transacções como de alterações posteriores no justo valor. As alterações nas mensurações ao justo valor que ocorram ao longo do tempo podem ser tratadas de diferentes maneiras segundo estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes. Por exemplo, algumas estruturas de relato financeiro podem exigir que tais alterações sejam directamente reflectidas no capital próprio, enquanto outras podem exigir que elas sejam reflectidas nos resultados.

2. Embora esta *DRA* proporcione orientação na auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor, a evidência obtida através de outros procedimentos de auditoria pode também proporcionar evidência relevante para a validação daquelas mensurações e divulgações. Por exemplo, os procedimentos de inspecção para verificar a existência de um activo mensurado ao justo valor podem também proporcionar evidência relevante acerca da sua valorização (tal como a condição física de uma propriedade de investimento).
3. O parágrafo 16 da ISA 500, "Prova de Auditoria" exige que o auditor use asserções em pormenor suficiente para formar uma base para a avaliação dos riscos de distorção material e para a concepção e execução de procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. As mensurações e divulgações ao justo valor não são por si mesmas asserções, mas podem ser relevantes para asserções específicas, dependendo da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
4. O revisor/auditor deve obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente para avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicada pela entidade. O parágrafo 22 da ISA 315, "Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliação dos Riscos de Distorção Material" exige que o auditor obtenha uma compreensão da estrutura conceptual de relato financeiro da entidade¹.
5. A gerência é responsável pelas mensurações e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras. Como parte do cumprimento desta responsabilidade, a gerência necessita de:
 - Estabelecer um processo de relato contabilístico e financeiro para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor;
 - Seleccionar métodos de valorização apropriados;
 - Identificar e suportar adequadamente quaisquer pressupostos significativos usados;
 - Preparar a valorização; e
 - Assegurar que a apresentação e divulgação das mensurações ao justo valor estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
6. Muitas mensurações baseadas em estimativas, incluindo mensurações ao justo valor, são naturalmente imprecisas. No caso de mensurações ao justo valor, particularmente as que não envolvam fluxos de caixa contratuais ou relativamente às quais não esteja disponível informação de mercado quando se procede à estimativa, as estimativas envolvem muitas vezes incertezas não só sobre a quantia como sobre o momento da ocorrência dos futuros fluxos de caixa. As mensurações ao justo valor podem também ser baseadas em pressupostos acerca de condições, transacções ou acontecimentos futuros cujo desfecho seja incerto e ficarão por isso sujeitas a alterações ao longo do tempo. A consideração de tais pressupostos pelo revisor/auditor baseia-se na informação disponível durante a auditoria, não sendo o revisor/auditor responsável pela previsão de condições, transacções ou acontecimentos futuros que, caso tivessem sido conhecidos durante a auditoria, podiam ter tido um efeito significativo nas acções da gerência ou nos pressupostos subjacentes às mensurações e divulgações ao justo valor. Os pressupostos usados nas mensurações ao justo valor são de natureza semelhante aos exigidos quando se desenvolvem outras estimativas contabilísticas. A ISA 540, "Auditoria de Estimativas Contabilísticas" proporciona orientação na auditoria de estimativas contabilísticas². Esta *DRA*, porém, trata de considerações similares às da ISA 540 bem como outras no contexto específico de mensurações e divulgações ao justo valor de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
7. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes exigem ou permitem uma variedade de mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras. Elas também variam no nível da orientação que proporcionam sobre a base para mensuração de activos e passivos ou respectivas divulgações. Algumas

estruturas conceptuais de relato financeiro dão orientação casuística, outras dão orientação geral e algumas não dão qualquer orientação. Além disso, também existem determinadas práticas de mensuração e divulgação ao justo valor específicas de determinado sector. Embora proporcione orientação sobre a auditoria de mensurações e divulgações ao justo valor, esta DRA não trata tipos específicos de activos ou passivos, transacções ou práticas específicas de determinado sector. O Apêndice a esta DRA debate mensurações e divulgações ao justo valor segundo estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes e a prevalência das mensurações ao justo valor, incluindo o facto de que podem existir diferentes definições de "justo valor" segundo tais estruturas conceptuais. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 39, "Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração" define justo valor como "a quantia pela qual um activo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas".

8. Na maioria das estruturas conceptuais de relato financeiro, subjacente ao conceito de mensurações ao justo valor está um pressuposto de que a entidade opera em continuidade sem qualquer intenção ou necessidade de liquidar, de reduzir materialmente o volume das suas operações ou de empreender uma transacção em condições adversas. Por isso, neste caso, o justo valor não seria a quantia que uma entidade receberia ou pagaria numa transacção forçada, liquidação involuntária ou venda a qualquer preço. Uma entidade, contudo, pode necessitar de tomar em conta a sua situação corrente, económica ou operacional, na determinação dos justos valores dos seus activos e passivos, se tal lhe for imposto ou permitido pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, podendo, ou não, tal estrutura especificar como isso é feito. Por exemplo, o plano da gerência para alienar urgentemente um activo para satisfazer objectivos negociais específicos pode ser relevante para a determinação do seu justo valor.
9. A mensuração ao justo valor pode ser relativamente simples para certos activos e passivos, designadamente os que sejam comprados e vendidos em mercados activos e abertos que proporcionam informação rapidamente disponível e fiável sobre os preços a que ocorrem trocas reais. A mensuração ao justo valor de outros activos e passivos pode ser mais complexa. Um activo específico pode não ter um mercado activo ou pode possuir características que obriguem a gerência a estimar o seu justo valor (por exemplo, uma propriedade de investimento ou um instrumento financeiro derivado complexo). A estimativa do justo valor pode ser obtida com recurso a um modelo de valorização (por exemplo, um modelo baseado em projecções e desconto de futuros fluxos de caixa) ou a um perito, tal como um avaliador independente.
10. A incerteza associada a um item ou a falta de dados objectivos podem tornar impossível uma estimativa razoável, caso em que o revisor/auditor considera se o seu relatório necessita de modificação para dar cumprimento à DRA 700 "Relatório de Revisão/Auditoria".

Compreensão do Processo Utilizado pela Entidade para Determinação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor e das Actividades de Controlo Relevantes e para Avaliação do Risco

11. **Com vista à obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o revisor/auditor deve obter uma compreensão do processo utilizado pela entidade para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor e as actividades de controlo relevantes que sejam suficientes para identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais.**
12. A gerência é responsável por estabelecer um processo de contabilização e relato financeiro para determinar as mensurações ao justo valor. Em alguns casos, a mensuração ao justo valor e, por conseguinte, o processo estabelecido pela gerência para o determinar, pode ser simples e fiável. Por exemplo, a gerência pode estar em condições de usar cotações de mercado para determinar o justo valor de títulos negociáveis detidos pela entidade. Algumas mensurações ao justo valor são, contudo, inerentemente mais complexas que outras e envolvem incerteza acerca da ocorrência de acontecimentos futuros ou do seu desfecho, e por isso necessitam de ser adoptados pressupostos que podem envolver o uso de julgamento como parte do processo de mensuração. A compreensão pelo revisor/auditor do processo de mensuração, incluindo a sua complexidade, ajuda a identificar e avaliar os riscos de distorção material a fim de determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
13. Para obter a compreensão do processo utilizado pela entidade para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor, o revisor/auditor considera, por exemplo:

- As actividades de controlo relevantes sobre o processo usado para determinar as mensurações ao justo valor,

incluindo, designadamente, controlos sobre dados e a segregação de funções entre os que vinculam a entidade nas transacções subjacentes e os responsáveis por levarem a efeito as valorizações.

- A perícia e experiência das pessoas que determinam as mensurações ao justo valor.
 - O papel que a tecnologia de informação tem no processo.
 - Os tipos de contas ou transacções que exigem mensurações ou divulgações ao justo valor (por exemplo, se as contas provêm do registo de transacções de rotina ou se elas provêm de transacções não usuais).
 - Até que ponto o processo da entidade depende de organizações de serviços para fornecer mensurações ao justo valor ou os dados que as suportam. Quando uma entidade usar uma organização de serviços, o revisor/auditor dá cumprimento à ISA 402, "Considerações de Auditoria Relativas a Entidades que Usem Organizações de Serviços"³.
 - Até que ponto a entidade usa o trabalho de peritos ao determinar as mensurações e divulgações ao justo valor (ver parágrafos 31-34 desta DRA).
 - Os pressupostos adoptados pela gerência na determinação ao justo valor.
 - A documentação que suporta os pressupostos da gerência.
 - Os métodos usados para desenvolver e aplicar os pressupostos da gerência e para monitorizar as alterações desses pressupostos.
 - A integridade das alterações de controlo e dos procedimentos de segurança relativos a modelos de valorização utilizados e nos sistemas de informação relevantes, incluindo os processos de aprovação.
 - Os controlos sobre a consistência, tempestividade e fiabilidade dos dados usados nos modelos de valorização.
14. O revisor/auditor deve obter a compreensão dos componentes do controlo interno. Em particular, o revisor/auditor obtém uma compreensão suficiente das actividades de controlo relacionadas com a determinação das mensurações e divulgações ao justo valor da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção material e conceber a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
15. Após obter a compreensão do processo da entidade para determinar as mensurações e divulgações ao justo valor, o revisor/auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção relacionados com as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras para determinar a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.
16. O grau até ao qual uma mensuração ao justo valor é susceptível de distorção é um risco inerente. Consequentemente, a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais dependerão da susceptibilidade de existência de distorção quando se efectuam mensurações ao justo valor e se o processo para determinar essas mensurações é relativamente simples ou complexo.
17. *Quando o revisor/auditor tiver determinado que o risco de distorção material relativo a uma mensuração ou divulgação ao justo valor é um risco significativo que exige considerações especiais de auditoria, o revisor/auditor segue os requisitos da DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.*
18. *Os sistemas de controlo interno não estão isentos de limitações. Como as determinações ao justo valor envolvem muitas vezes julgamentos subjectivos pela gerência, isto pode afectar a natureza das actividades de controlo que podem ser implementadas. A susceptibilidade de distorção das mensurações ao justo valor pode também aumentar à medida que os requisitos contabilísticos e de relato financeiro se tornam mais complexos. O revisor/auditor considera as limitações inerentes dos controlos em tais circunstâncias ao avaliar o risco de distorção material.*

Avaliação da Adequação das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

19. **O revisor/auditor deve avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.**
20. A compreensão pelo revisor/auditor dos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, *dos normativos específicos constantes de leis, regulamentos e outras disposições aplicáveis, bem como o*

conhecimento do negócio e do sector, juntamente com os resultados de outros procedimentos de auditoria, são usados para avaliar se a contabilização de activos ou passivos que exijam mensurações ao justo valor é apropriada, e se as divulgações acerca de mensurações ao justo valor de incertezas significativas com elas relacionadas são apropriadas segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.

21. A avaliação da adequação das mensurações ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade e a avaliação da prova de auditoria depende, em parte, do conhecimento do revisor/auditor sobre a natureza do negócio. Isto é particularmente verdadeiro quando o activo ou o passivo ou o método de valorização são altamente complexos. Por exemplo:

- Instrumentos financeiros derivados podem ser altamente complexos, com um risco de interpretações diferentes quanto à determinação dos justos valores, podendo conduzir a conclusões diferentes.

- A mensuração ao justo valor de alguns itens, designadamente, "pesquisa e desenvolvimento em curso" ou activos intangíveis adquiridos numa concentração de actividades empresariais, pode envolver considerações especiais que sejam afectadas pela natureza da entidade e pelas suas operações se tais considerações forem apropriadas segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.

Também o conhecimento do negócio pelo revisor/auditor, juntamente com os resultados de outros procedimentos de auditoria, pode ajudar a identificar activos relativamente aos quais a gerência necessita de reconhecer uma imparidade usando uma mensuração ao justo valor que seja consistente com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.

22. Sempre que o método para mensuração ao justo valor seja especificado pela estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela entidade, por exemplo, o requisito de que o justo valor de um título negociável seja mensurado usando cotações de mercado em vez de um modelo de valorização, o revisor/auditor toma em consideração se a mensuração ao justo valor é consistente com esse método.
23. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro presumem, como um pré-requisito para exigir ou para permitir mensurações ou divulgações de activos e passivos ao justo valor, que o mesmo possa ser mensurado com fiabilidade. Em alguns casos, esta presunção não se verifica, por exemplo, quando um activo ou um passivo não têm cotação num mercado activo e sejam claramente inapropriados ou não funcionem outros métodos para estimar razoavelmente o justo valor. Quando a gerência tiver concluído que não se verifica aquela presunção de que o justo valor pode ser determinado com fiabilidade, o revisor/auditor obtém prova de auditoria apropriada que seja suficiente para suportar tal conclusão e para confirmar que o item está devidamente contabilizado segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.
24. **O revisor/auditor obtém prova de auditoria acerca dos objectivos, intenções e planos da gerência para levar a efeito acções específicas, quando relevantes para mensurações e divulgações ao justo valor, segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, e considera a capacidade da gerência para concretizar aquelas intenções e planos.**
25. Em algumas estruturas conceptuais de relato financeiro, as intenções e planos da gerência com respeito a um activo ou passivo constituem critérios para determinar os requisitos da sua mensuração, apresentação e divulgação, bem como do relato das alterações nos justos valores nas demonstrações financeiras. Em tais estruturas de relato financeiro, a intenção da gerência é importante na determinação da adequação do uso do justo valor pela entidade. A gerência muitas vezes documenta planos e intenções relevantes para activos ou passivos específicos e a estrutura conceptual de relato financeiro pode exigir que o faça. Embora a extensão da prova de auditoria a ser obtida acerca da intenção da gerência seja uma matéria de julgamento profissional, os procedimentos do revisor/auditor incluem geralmente indagações à gerência, com corroboração apropriada das respostas, por exemplo:
- (a) Considerando o historial passado quanto à concretização, pela gerência, das intenções declaradas relativamente ao desenvolvimento de negócios associados a determinados activos ou passivos;
 - (b) Revendo planos escritos e outra documentação, incluindo, quando aplicável, orçamentos, actas, etc.;
 - (c) Considerando as razões declaradas pela gerência para escolher um determinado rumo de actuação;
 - (d) Considerando a capacidade da gerência para levar a efeito um determinado rumo de actuação, dadas as circunstâncias económicas da entidade, incluindo as implicações dos seus compromissos contratuais.

O revisor/auditor também considera a capacidade da gerência para prosseguir um determinado rumo de

actuação, se tal capacidade for relevante para o uso, ou dispensa do uso, da mensuração ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade

26. **Quando estiverem disponíveis métodos alternativos para mensuração ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, ou quando o método de mensuração não seja prescrito, o revisor/auditor deve avaliar se o método de mensuração é apropriado nas circunstâncias, segundo aquela estrutura conceptual de relato financeiro.**
27. Avaliar se o método de mensuração ao justo valor é apropriado nas circunstâncias exige o uso de julgamento profissional. Quando a gerência escolher um método particular de avaliação, entre métodos alternativos disponíveis segundo a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela entidade, o revisor/auditor obtém o conhecimento das razões da gerência para a sua selecção ao debatê-las com esta. Para o efeito, o revisor/auditor considera se:
- (a) A gerência tem avaliado de forma suficiente e aplicado de forma apropriada os critérios, se existirem, previstos na estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, para suportar o método seleccionado;
 - (b) O método de valorização é apropriado nas circunstâncias dada a natureza do activo ou passivo que está a ser valorizado e a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada pela entidade; e
 - (c) O método de valorização é apropriado em relação ao negócio, sector e ambiente em que a entidade opera.
28. A gerência pode ter determinado que diferentes métodos de valorização conduzem a mensurações ao justo valor significativamente diferentes. Em tais casos, o revisor/auditor avalia como a entidade investigou as razões para estas diferenças ao estabelecer as suas mensurações ao justo valor.
29. **O revisor/auditor deve avaliar se o método adoptado pela entidade para as suas mensurações ao justo valor é aplicado de forma consistente.**
30. Quando a gerência tiver seleccionado um método de valorização específico, o revisor/auditor avalia se a entidade o tem aplicado de forma consistente nas suas mensurações ao justo valor, e se assim for, se a consistência é apropriada considerando as possíveis alterações no ambiente ou nas circunstâncias que afectam a entidade, ou alterações nos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade. Se a gerência alterou o método de valorização, o revisor/auditor considera se a gerência pode adequadamente demonstrar que o método de valorização para o qual mudou proporciona uma base de mensuração mais apropriada ou se a alteração está suportada por uma alteração nos requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade ou por uma alteração nas circunstâncias. Por exemplo, a introdução de um mercado activo para uma dada classe de activo ou passivo pode indicar que o uso de fluxos de caixa descontados para estimar o justo valor de tal activo ou passivo deixa de ser apropriado.

Usando o Trabalho de um Perito

31. **O revisor/auditor deve determinar a necessidade de usar o trabalho de um perito.** O revisor/auditor pode ter a habilitação e conhecimento necessários para planear e levar a efeito procedimentos de auditoria relacionados com justos valores ou pode decidir usar o trabalho de um perito. Ao fazer tal determinação, o revisor/auditor considera as matérias debatidas no parágrafo 7 da ISA 620, "Usando o Trabalho de um Perito".
32. Se for planeado o uso de tal perito, o revisor/auditor obtém prova de auditoria apropriada, que seja suficiente, de que tal trabalho é adequado para as finalidades da auditoria, e dá cumprimento aos requisitos da ISA 620.
33. Quando planear o uso do trabalho de um perito, o revisor/auditor considera se o entendimento do perito sobre a definição do justo valor e o método que o perito vai usar para determinar o justo valor são consistentes com os da gerência e os requisitos da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Por exemplo, o método usado por um perito para estimar o justo valor de uma propriedade imobiliária ou de um derivado complexo, ou as metodologias actuariais desenvolvidas para fazer estimativas ao justo valor de obrigações de seguros, de resseguros a receber e de itens similares, podem não ser consistentes com os princípios de mensuração da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Consequentemente, o revisor/auditor considera tais matérias, muitas vezes através da discussão, do fornecimento ou da revisão das instruções dadas ao perito ou ao ler o relatório do perito.
34. De acordo com a ISA 620, o revisor/auditor avalia a adequação do trabalho do perito como prova de auditoria. Embora a razoabilidade dos pressupostos e a adequação dos métodos usados e a sua aplicação sejam da responsabilidade do perito, o revisor/auditor obtém um conhecimento dos pressupostos significativos e métodos

usados, e considera se eles são apropriados, completos e razoáveis, com base no seu conhecimento do negócio e nos resultados de outros procedimentos de auditoria. Muitas vezes o revisor/auditor considera estas matérias discutindo-as com o perito. Os parágrafos 39 a 51 abordam a avaliação do revisor/auditor dos pressupostos significativos usados pela gerência, incluindo pressupostos em que a gerência confiou com base no trabalho de um perito.

Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco de Distorção Material das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor

35. **O revisor/auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais em resposta a riscos avaliados de distorção material das asserções relativas às mensurações e divulgações ao justo valor da entidade.** A ISA 330, “Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados” debate a responsabilidade do revisor/auditor em conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta ao risco avaliado de distorção material ao nível de asserção. Tais procedimentos de auditoria adicionais incluem testes de controlo e procedimentos substantivos, conforme apropriado. Os parágrafos 36-58 adiante proporcionam orientação específica adicional sobre procedimentos substantivos que podem ser relevantes no contexto das mensurações e divulgações ao justo valor da entidade.
36. Devido à larga variedade de possíveis mensurações ao justo valor, de relativamente simples a complexas, os procedimentos do revisor/auditor podem variar significativamente na natureza, tempestividade e extensão. Por exemplo, procedimentos substantivos relativos às mensurações ao justo valor podem envolver (a) testar os pressupostos significativos da gerência, o modelo de valorização e os dados subjacentes (ver parágrafos 39-54), (b) desenvolver estimativas independentes ao justo valor para corroborar a adequação da mensuração ao justo valor (ver parágrafo 55), ou (c) considerar o efeito de acontecimentos subsequentes na mensuração e nas divulgações ao justo valor (ver parágrafos 56-58).
37. A existência de cotações de preços publicadas num mercado activo, é geralmente a melhor prova do justo valor. Algumas mensurações ao justo valor, contudo, são inerentemente mais complexas do que outras. Esta complexidade surge devido, quer à natureza do item a ser mensurado ao justo valor quer ao método de valorização exigido pela estrutura conceptual de relato financeiro aplicável ou ao método seleccionado pela gerência. Por exemplo, na ausência de preços cotados num mercado activo, algumas estruturas conceptuais de relato financeiro permitem uma estimativa do justo valor baseada numa base alternativa tal como uma análise dos fluxos futuros de caixa descontados ou num modelo de transacção comparativa. As mensurações complexas ao justo valor são normalmente caracterizadas por maior incerteza relativa à fiabilidade do processo de mensuração. Esta maior incerteza pode ser uma consequência de:
- (a) Duração do período de previsão;
 - (b) Número de pressupostos significativos e complexos associados ao processo;
 - (c) Maior grau de subjectividade associado aos pressupostos e factores usados no processo;
 - (d) Maior grau de incerteza associado à futura ocorrência ou ao desfecho de acontecimentos subjacentes aos pressupostos usados; e
 - (e) Falta de dados objectivos quando são usados factores altamente subjectivos.
38. O conhecimento do revisor/auditor do processo de mensuração, incluindo a sua complexidade, ajuda a guiar o revisor/auditor na avaliação do risco de detecção e, consequentemente, na determinação da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados. O que se segue são exemplos de considerações a ter em conta no desenvolvimento de procedimentos de auditoria:
- Usar uma cotação de preço para obter prova de auditoria acerca da valorização pode exigir um conhecimento das circunstâncias em que a cotação foi desenvolvida. Por exemplo, quando forem detidos títulos cotados para fins de investimento, a valorização ao preço de mercado cotado pode exigir ajustamento segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade se a quantidade de títulos for significativamente grande ou estiver sujeita a restrições na sua negociação.
 - Quando usar prova fornecida por um terceiro, o revisor/auditor considera a sua fiabilidade. Por exemplo, quando a informação for obtida por meio do uso de confirmações externas, o revisor/auditor considera a competência, independência, autoridade para responder, conhecimentos sobre a matéria a ser confirmada e objectividade do respondente, com vista a ficar satisfeito quanto à fiabilidade da prova. A extensão de tais

procedimentos de auditoria variará de acordo com o risco avaliado de distorção material associado às mensurações ao justo valor. O revisor/auditor dá a este respeito cumprimento à DRA 505 – Confirmações Externas.

- A prova de auditoria que suporta as mensurações ao justo valor, por exemplo, uma valorização por um avaliador independente, pode ser obtida numa data que não coincida com a data em que a entidade é pedido para mensurar e relatar essa informação nas suas demonstrações financeiras. Em tais casos, o revisor/auditor obtém prova de que a gerência tomou em conta o efeito de acontecimentos, transacções e alterações nas circunstâncias que ocorreram entre a data da mensuração ao justo valor e a data de relato.

- É muitas vezes dada garantia a determinados tipos de investimentos em instrumentos de dívida em que se exige ou que sejam mensurados ao justo valor ou que sejam avaliados quanto à possível imparidade. Se a garantia é um factor importante na mensuração ao justo valor do investimento ou na avaliação da sua quantia escriturada, o revisor/auditor obtém prova de auditoria apropriada que seja suficiente respeitante à existência, valor, direitos e acesso à garantia ou possibilidade de transferência da mesma, incluindo a consideração sobre se foram registados todos os ónus ou encargos, e considera se foram feitas as divulgações apropriadas acerca da garantia segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.

- Em algumas situações, podem ser necessários procedimentos de auditoria adicionais, tal como a inspecção de um activo pelo revisor/auditor, para obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente acerca da adequação de uma mensuração ao justo valor. Por exemplo, pode ser necessária a inspecção de uma propriedade de investimento para obter informação acerca da actual condição física do activo relevante para a mensuração ao justo valor, ou a inspecção de um título pode revelar uma restrição na sua negociabilidade que pode afectar o seu valor.

Testar os Pressupostos Significativos da Gerência, o Modelo de Valorização e os Dados Subjacentes

39. O conhecimento do revisor/auditor acerca da fiabilidade do processo usado pela gerência para determinar o justo valor é um elemento importante para suportar as quantias obtidas e por isso afecta a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria. O processo para determinar o justo valor éfiável desde que, usado em circunstâncias similares, resulte na mensuração e, quando relevante, na apresentação e divulgação razoavelmente consistentes do justo valor. Quando obtiver prova de auditoria acerca das mensurações e divulgações ao justo valor da entidade, o revisor/auditor avalia se:
- (a) Os pressupostos usados pela gerência são razoáveis;
 - (b) A mensuração ao justo valor foi determinada usando um modelo apropriado, se aplicável;
 - (c) A gerência usou informação relevante que estava razoavelmente disponível na altura.
40. As técnicas de estimativa, os pressupostos e a consideração e comparação do revisor/auditor das mensurações ao justo valor determinadas em períodos anteriores, se existirem, com os resultados obtidos no período corrente, podem proporcionar prova da fiabilidade dos processos da gerência. Porém, o revisor/auditor também deve considerar se tais variações resultam de alterações nas circunstâncias económicas.
41. **Quando aplicável, o revisor/auditor deve avaliar se os pressupostos significativos usados pela gerência na mensuração de justos valores, tomados individualmente e como um todo, proporcionam uma base razoável para as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras da entidade.**
42. É necessário que a gerência estabeleça pressupostos, incluindo aqueles em que confia com base no trabalho de um perito, para desenvolver mensurações ao justo valor. Para estas finalidades, os pressupostos da gerência também incluem os que são desenvolvidos sob a orientação dos encarregados da governação. Os pressupostos são componentes integrantes de métodos de valorização mais complexos, por exemplo métodos de valorização que empregam uma combinação de estimativas de futuros fluxos de caixa juntamente com estimativas dos valores dos activos ou passivos no futuro, descontados para o presente. Os revisores/auditores dispensam particular atenção aos pressupostos significativos subjacentes ao método de valorização e avaliam se são razoáveis. *A fim de proporcionar uma base razoável para as mensurações e divulgações ao justo valor, os pressupostos necessitam de ter as seguintes características:*

·Relevância: critérios relevantes contribuem para conclusões que ajudam à tomada de decisão pelos utentes destinatários.

·Fiabilidade: critérios fiáveis permitem avaliação ou mensuração razoavelmente consistentes do assunto em causa incluindo, quando relevante, apresentação e divulgação, quando usados em circunstâncias semelhantes por profissionais executores com qualificações semelhantes.

·Neutralidade: critérios neutros contribuem para conclusões que estejam livres de preconceito.

·Compreensibilidade: critérios compreensíveis contribuem para conclusões que sejam claras, abrangentes e não sujeitas a interpretações significativamente diferentes.

·Plenitude: os critérios são suficientemente completos quando não estão omitidos os factores relevantes que podiam afectar as conclusões no contexto das circunstâncias do trabalho. Critérios completos incluem, quando relevante, referências quanto a apresentação e divulgação.

43. Os pressupostos específicos variarão com as características do activo ou do passivo a ser avaliado e com o método de valorização usado (nomeadamente, custo de reposição, valor de mercado ou uma abordagem baseada no rendimento). Por exemplo, como método de valorização, quando forem usados fluxos de caixa descontados (uma abordagem baseada no rendimento) existirão, entre outros, pressupostos acerca do nível de fluxos de caixa, do período de tempo usado na análise e da taxa de desconto.
44. Os pressupostos são geralmente suportados por diferentes tipos de prova, de fontes internas e externas, que proporcionam suporte objectivo para os pressupostos usados. O revisor/auditor avalia as fontes e a fiabilidade da prova que suporta os pressupostos da gerência, incluindo a consideração dos pressupostos à luz da informação histórica e uma avaliação sobre se eles são baseados em planos cuja execução esteja dentro da capacidade da entidade.
45. Os procedimentos de auditoria relacionados com os pressupostos da gerência são executados no contexto da auditoria das demonstrações financeiras da entidade. O objectivo dos procedimentos de auditoria não é por isso destinado a obter prova de auditoria apropriada que seja suficiente para proporcionar uma opinião sobre os próprios pressupostos. Em vez disso, o revisor/auditor executa procedimentos para considerar se os pressupostos proporcionam uma base razoável para mensurar justos valores, no contexto de uma auditoria das demonstrações financeiras tomadas como um todo.
46. A identificação dos pressupostos que aparentam ser significativos para a mensuração ao justo valor requer o exercício de julgamento pela gerência. O revisor/auditor foca a atenção nos pressupostos significativos. Geralmente, os pressupostos significativos cobrem assuntos que afectam materialmente a mensuração ao justo valor e podem incluir aqueles que sejam:
 - (a) Sensíveis a variação ou incerteza em quantia ou natureza. Por exemplo, pressupostos relativos a taxas de juro de curto prazo podem ser menos susceptíveis de variação significativa comparados com pressupostos relativos a taxas de juro de longo prazo;
 - (b) Susceptíveis de má aplicação ou influenciáveis por juízos preconcebidos.
47. O revisor/auditor considera a sensibilidade da valorização a alterações nos pressupostos significativos, incluindo condições de mercado que possam afectar o valor. Quando aplicável, o revisor/auditor encoraja a gerência a usar técnicas tais como análises de sensibilidade para ajudar a identificar os pressupostos particularmente sensíveis. Na ausência de tais análises da gerência, o revisor/auditor pondera o recurso a tais técnicas. O revisor/auditor considera se a incerteza associada a uma mensuração ao justo valor, ou a falta de dados objectivos, podem tornar impossível uma estimativa razoável segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade. (ver parágrafo 10)
48. A consideração sobre se os pressupostos proporcionam uma base razoável para as mensurações ao justo valor relaciona-se com o conjunto total de pressupostos bem como com cada pressuposto individualmente. Os pressupostos são frequentemente interdependentes e, por isso, necessitam de ser internamente consistentes. Um dado pressuposto que possa parecer razoável quando tomado isoladamente pode não ser razoável quando usado em conjunto com outros pressupostos.
49. O revisor/auditor considera se a gerência identificou os pressupostos significativos e os factores que influenciam a mensuração ao justo valor.
50. Os pressupostos em que as mensurações ao justo valor se baseiam (por exemplo, a taxa de desconto usada para calcular o valor presente de fluxos de caixa futuros) reflectirão o que a gerência espera vir a ser o desfecho

de objectivos e estratégias específicos. Para serem razoáveis, tais pressupostos, individualmente e tomados como um todo, também necessitam de ser realistas e consistentes com:

- (a) O ambiente económico geral e as circunstâncias económicas da entidade;
- (b) Os planos da entidade;
- (c) Pressupostos adoptados em períodos anteriores, se apropriado;
- (d) A experiência passada da entidade, na medida do actualmente aplicável;
- (e) Outras matérias relacionadas com as demonstrações financeiras, por exemplo, pressupostos usados pela gerência em estimativas contabilísticas para outras contas das demonstrações financeiras que não as relacionadas com as mensurações e divulgações ao justo valor; e
- (f) O risco associado a fluxos de caixa, incluindo a sua potencial variabilidade e o respectivo efeito na taxa de desconto, quando aplicável.

Sempre que os pressupostos sejam o reflexo da intenção e capacidade da gerência para levar a efeito acções específicas, o revisor/auditor considera se eles são consistentes com os planos e a experiência passada da entidade (ver parágrafos 24 e 25).

- 51. Se a gerência confiar em informação financeira histórica no desenvolvimento de pressupostos, o revisor/auditor considera até que ponto tal confiança se justifica. Porém, a informação histórica pode não ser representativa de condições ou acontecimentos futuros, por exemplo, se a gerência pretender encetar novas actividades ou alterar as circunstâncias.
- 52. Quanto aos itens valorizados pela entidade usando um modelo de valorização, não se espera que o revisor/auditor substitua o seu julgamento pelo da gerência da entidade. Em vez disso, o revisor/auditor revê o modelo e avalia se este é apropriado e se os pressupostos usados são razoáveis. Por exemplo, pode ser inapropriado usar um método de desconto de fluxos de caixa para valorizar um instrumento de capital próprio numa empresa em fase de arranque se não há réditos correntes em que basear a previsão de resultados ou de fluxos de caixa futuros.
- 53. **O revisor/auditor deve testar os dados usados para desenvolver as mensurações e divulgações ao justo valor e avaliar se as mensurações ao justo valor foram devidamente determinadas a partir de tais dados e dos pressupostos da gerência.**
- 54. O revisor/auditor avalia se os dados em que se baseiam as mensurações ao justo valor, incluindo os dados usados no trabalho de um perito, são rigorosos, completos e relevantes, e se as mensurações ao justo valor foram devidamente determinadas usando tais dados e pressupostos da gerência. Os procedimentos do revisor/auditor podem também incluir, por exemplo, procedimentos tais como verificar a fonte dos dados, o recálculo matemático e revisão da informação quanto à sua consistência interna, incluindo a respectiva consistência com a intenção da gerência de levar a efeito as acções específicas debatidas nos parágrafos 24 e 25.

Desenvolvendo Estimativas Independentes, ao Justo Valor, para Finalidades Corroborativas

- 55. O revisor/auditor pode fazer uma estimativa independente, ao justo valor (por exemplo, usando um modelo por si desenvolvido), para corroborar a mensuração ao justo valor da entidade. Quando desenvolver uma estimativa independente usando os pressupostos da gerência, o revisor/auditor avalia esses pressupostos conforme debatido nos parágrafos 41 a 52. Em vez de usar os pressupostos da gerência, o revisor/auditor pode desenvolver outros pressupostos para fazer uma comparação com as mensurações ao justo valor da gerência. Nessa situação o auditor deve, apesar de tudo, compreender os pressupostos da gerência. O revisor/auditor usa essa compreensão para confirmar que o seu modelo considera as variáveis significativas e para avaliar qualquer diferença significativa face à estimativa da gerência. O revisor/auditor executa também procedimentos de auditoria sobre os dados usados para desenvolver as mensurações e divulgações ao justo valor conforme debatido nos parágrafos 53 e 54. O revisor/auditor considera a orientação contida na ISA 520, "Procedimentos Analíticos" ao executar estes procedimentos durante uma auditoria.

Acontecimentos Subsequentes

- 56. **O revisor/auditor deve considerar o efeito de acontecimentos subsequentes sobre as mensurações e**

divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras.

57. As transacções e acontecimentos que ocorram após o final do período, mas antes da conclusão da auditoria, podem proporcionar prova de auditoria apropriada com respeito às mensurações ao justo valor feitas pela gerência. Por exemplo, uma venda de uma propriedade de investimento pouco depois do final do período pode proporcionar prova de auditoria relativa à mensuração ao justo valor.
58. Contudo, no período após a data de referência das demonstrações financeiras, podem variar as circunstâncias que existiam nessa data. A informação ao justo valor após a data de referência pode reflectir acontecimentos que ocorram após aquela data e não as circunstâncias que existiam naquela data. Por exemplo, os preços de títulos negociáveis activamente transaccionados que se alteram após o fim do período não constituem geralmente prova de auditoria apropriada dos valores dos títulos que existiam no fim do período. O revisor/auditor dá cumprimento à ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes" quando avaliar a prova de auditoria relacionada com tais acontecimentos.

Divulgações acerca de Justos Valores

59. **O revisor/auditor deve avaliar se as divulgações acerca de justos valores feitas pela entidade estão de acordo com a sua estrutura de relato financeiro.**
60. A informação da divulgação ao justo valor é um aspecto importante das demonstrações financeiras em muitas estruturas conceptuais de relato financeiro. Muitas vezes, a divulgação ao justo valor é exigida devido à relevância para os utentes na avaliação do desempenho e posição financeira de uma entidade. Além da informação ao justo valor exigida pela estrutura conceptual de relato financeiro, algumas entidades divulgam informação adicional ao justo valor nas notas às demonstrações financeiras.
61. Quando auditar mensurações ao justo valor e respectivas divulgações incluídas nas notas às demonstrações financeiras, quer exigidas pela estrutura conceptual de relato financeiro quer divulgadas voluntariamente, o revisor/auditor em geral leva a efeito essencialmente os mesmos tipos de procedimentos de auditoria utilizados para auditar uma mensuração ao justo valor reconhecida nas demonstrações financeiras. O revisor/auditor obtém prova de auditoria apropriada que seja suficiente de que os princípios de valorização são apropriados, segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, estão a ser consistentemente aplicados e o método de estimativa e os pressupostos significativos usados são devidamente divulgados de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade. O revisor/auditor considera também se a divulgação voluntária de informação pode ser inapropriada no contexto das demonstrações financeiras. Por exemplo, a gerência pode divulgar um valor de venda corrente relativo a um activo sem mencionar restrições significativas constantes de acordos contratuais que impedem a venda no futuro imediato.
62. O revisor/auditor avalia se a entidade fez divulgações apropriadas acerca da informação ao justo valor conforme estabelecido na sua estrutura conceptual de relato financeiro. Se a mensuração de um item tiver um alto grau de incerteza, o revisor/auditor avalia se as divulgações são suficientes para informar os utentes de tal incerteza. Por exemplo, o revisor/auditor pode avaliar se são apropriadas, segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, as divulgações acerca de um intervalo de quantias dentro do qual se espera que razoavelmente se situe o justo valor e os pressupostos usados na determinação desse intervalo, quando a gerência considera que não é apropriada a apresentação de uma quantia única. Sempre que aplicável, o revisor/auditor considera também se a entidade cumpriu os requisitos de contabilização e divulgação relativos a alterações no método de valorização usado para determinar as mensurações ao justo valor.
63. *Se a entidade não tiver apropriadamente divulgado a informação do justo valor exigida pela estrutura de relato financeiro, o revisor/auditor avalia se as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas pelo afastamento da estrutura de relato financeiro aplicável.*
64. Quando a divulgação de informação ao justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável for omitida porque não é praticável determinar o justo valor com fiabilidade suficiente, o revisor/auditor avalia a adequação das divulgações exigidas nestas circunstâncias.

Avaliação dos Resultados dos Procedimentos de Auditoria

65. **Ao fazer uma avaliação final sobre se as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, o revisor/auditor deve avaliar a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida, bem como a consistência dessa prova com outra prova anteriormente obtida e avaliada durante a auditoria.**

66. Quando avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade, o revisor/auditor avalia a consistência da informação e da prova obtida relativamente às mensurações ao justo valor com outra prova obtida durante a auditoria, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Por exemplo, o revisor/auditor considera se existe ou deve existir um relacionamento ou correlação entre as taxas de juro usadas para descontar fluxos de caixa futuros estimados na determinação ao justo valor de uma propriedade de investimento e as taxas correntes de juro dos empréstimos contraídos pela entidade para adquirir propriedades de investimento.

Declarações da Gerência

67. **A declaração prevista na DRA 580 - Declaração do Órgão de Gestão deve também incluir informações respeitantes à razoabilidade de pressupostos significativos, incluindo se eles reflectem apropriadamente a intenção e capacidade da gerência para levar a efeito acções específicas em nome da entidade, sempre que relevantes para as mensurações e divulgações ao justo valor.**
68. A DRA 580 debate o uso de confirmações prestadas pela gerência como prova de auditoria. Dependendo da natureza, materialidade e complexidade dos justos valores, as informações da gerência acerca das mensurações e divulgações ao justo valor contidas nas demonstrações financeiras podem também incluir confirmações sobre:
- A adequação dos métodos de mensuração, incluindo os respectivos pressupostos, usados pela gerência na determinação de justos valores dentro da estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, e a consistência na aplicação desses métodos.
 - A fundamentação usada pela gerência para afastar a presunção do uso do justo valor estabelecida na estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.
 - A integralidade e adequação das divulgações relacionadas com o justo valor segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade.
 - Se acontecimentos subsequentes exigem ajustamento às mensurações e divulgações ao justo valor incluídas nas demonstrações financeiras.

Comunicação com os Responsáveis pela Governação

69. A ISA 260, "Comunicação de Matérias de Auditoria Aos Encarregados da Governação" exige que os revisores/auditores comuniquem aos encarregados da governação matérias que sejam do interesse destes". Devido às incertezas muitas vezes envolvidas em algumas mensurações ao justo valor, o potencial efeito nas demonstrações financeiras de quaisquer riscos significativos pode ser de interesse para a governação. Por exemplo, o revisor/auditor considera, designadamente, a necessidade de alertar para:
- O grau de incerteza associado a pressupostos significativos usados em mensurações ao justo valor;
 - O grau de subjectividade envolvido no desenvolvimento dos pressupostos; e
 - A materialidade relativa dos itens a serem mensurados ao justo valor para as demonstrações financeiras como um todo.

O revisor/auditor considera a orientação contida na ISA 260 para definir a natureza e forma da comunicação.

Entrada em Vigor

70. Esta DRA entra em vigor nas auditorias de demonstrações financeiras dos períodos que findem em ou após 31 de Dezembro de 2007.

Apêndice:

Mensurações e Divulgações ao Justo Valor segundo Estruturas Conceptuais de Relato Financeiro Diferentes

1. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes exigem ou permitem uma variedade de mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras. É também variável o nível de orientação que

proporcionam sobre a base para a mensuração de activos e passivos ou para as respectivas divulgações. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro dão orientação prescritiva, outras dão orientação geral e algumas não dão qualquer orientação. Além disso, também existem determinadas práticas de mensuração e divulgação ao justo valor em sectores específicos.

2. Podem existir definições diferentes do justo valor entre as estruturas conceptuais de relato financeiro, ou para activos, passivos ou divulgações dentro de uma dada estrutura conceptual. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 39, "Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração" define justo valor como "a quantia pela qual um activo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre elas". O conceito de justo valor pressupõe geralmente uma transacção corrente, e não uma liquidação a uma data passada ou futura. Consequentemente, o processo de mensurar o justo valor seria uma averiguação do preço estimado pelo qual a transacção ocorreria. Adicionalmente, estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem usar termos tais como "valor específico da entidade", "valor de uso", ou termos similares, mas podem ainda cair dentro do conceito de justo valor constante desta *DRA*.
3. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem tratar as alterações nas mensurações ao justo valor que ocorram ao longo do tempo de diferentes maneiras. Por exemplo, uma dada estrutura conceptual de relato financeiro pode exigir que as alterações nas mensurações ao justo valor de determinados activos e passivos sejam reflectidas directamente no capital próprio, embora tais alterações possam ser reflectidas no rendimento segundo uma outra estrutura conceptual. Em algumas estruturas conceptuais, a decisão de usar a contabilização pelo justo valor ou a forma como é aplicada é influenciada pela intenção da gerência de levar a efeito determinadas acções relativamente ao activo ou passivo específico.
4. Estruturas conceptuais de relato financeiro diferentes podem exigir determinadas mensurações e divulgações específicas ao justo valor nas demonstrações financeiras e prescrevê-las ou permiti-las em variados graus. As estruturas conceptuais de relato financeiro podem:
 - Prescrever requisitos de mensuração, apresentação e divulgação para determinada informação incluída nas demonstrações financeiras ou divulgada nos respectivos anexos.
 - Permitir determinadas mensurações usando justos valores por opção da entidade ou somente quando se verificarem determinadas condições.
 - Prescrever um método específico para determinar o justo valor, por exemplo, por recurso a uma avaliação independente ou por formas específicas de descontar fluxos de caixa futuros.
 - Permitir a escolha do método para determinar o justo valor de entre vários métodos alternativos (o critério de selecção pode ser, ou não, definido na estrutura conceptual de relato financeiro).
 - Não proporcionar orientação sobre as mensurações ou divulgações ao justo valor que divirjam do costume ou prática, por exemplo, uma prática sectorial.
5. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro assumem que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para activos e passivos como um pré-requisito, quer para exigir quer para permitir, mensurações e divulgações ao justo valor. Nalguns casos, este pressuposto pode ser ultrapassado quando um activo ou passivo não tenha um preço de mercado cotado num mercado activo e quando outros métodos de estimar razoavelmente o justo valor sejam claramente inapropriados ou inaplicáveis.
6. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro exigem determinadas modificações ou ajustamentos especificados à informação de valorização, bem como outras considerações específicas para um dado activo ou passivo. Por exemplo, a contabilização de propriedades de investimento pode exigir ajustamentos para um valor de mercado avaliado, tais como ajustamentos relativos a custos estimados de venda, ajustamentos relacionados com a condição e localização da propriedade e com outras matérias. De forma similar, se o mercado para um dado activo não for um mercado activo, as cotações publicadas podem ter de ser ajustadas ou modificadas para chegar a uma medida mais conveniente do justo valor. Por exemplo, preços de mercado cotados podem não ser indicativos do justo valor se não houver actividade frequente no mercado, se o mercado não estiver bem estabelecido, ou se forem negociados lotes pequenos relativamente à quantidade total existente para negociação. Consequentemente, tais preços de mercado podem ter de ser ajustados ou modificados. Podem ser necessárias fontes alternativas à informação de mercado para fazer tais ajustamentos ou modificações.

Prevalência das Mensurações ao Justo Valor

7. As mensurações e divulgações baseadas no justo valor estão a prevalecer cada vez mais nas estruturas conceptuais de relato financeiro. Os justos valores podem ocorrer em, e afectar a determinação de, demonstrações financeiras numa variedade de maneiras, incluindo a mensuração ao justo valor do seguinte:
- Activos ou passivos específicos, tais como títulos negociáveis ou passivos para liquidar uma obrigação decorrente de um instrumento financeiro, de forma rotineira ou periodicamente "referenciado ao mercado".
 - Componentes específicos de capital próprio, por exemplo ao contabilizar o reconhecimento, mensuração e apresentação de certos instrumentos financeiros com características de capital próprio, tais como um empréstimo obrigacionista convertível em acções ordinárias do emitente.
 - Activos ou passivos específicos adquiridos numa concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a determinação inicial do *goodwill* proveniente da compra de uma entidade numa concentração de actividades empresariais é geralmente baseada na mensuração ao justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos e no justo valor da contraprestação dada.
 - Activos ou passivos específicos ajustados uma única vez ao justo valor. Algumas estruturas conceptuais de relato financeiro podem exigir o uso de uma mensuração ao justo valor para quantificar um ajustamento a um activo ou a um grupo de activos como parte da determinação da respectiva imparidade. Por exemplo, um teste de imparidade do *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais, com base no justo valor de uma entidade operacional ou unidade de relato definida, cujo valor é em seguida imputado a activos e passivos da entidade operacional ou unidade de relato, a fim de obter o *goodwill* implícito para comparação com o *goodwill* registado.
 - Agregações de activos e passivos. Em algumas circunstâncias, a mensuração de uma classe ou grupo de activos ou passivos requer uma agregação dos justos valores de alguns dos activos ou passivos individuais em tal classe ou grupo. Por exemplo, segundo a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável a uma entidade, a mensuração de uma carteira de empréstimos diversificada pode ser determinada com base no justo valor de algumas categorias dos empréstimos que compõem a carteira.
 - As transacções que envolvam a troca de activos entre partes independentes sem contraprestação monetária. Por exemplo, uma troca não monetária de instalações de fábricas em diferentes linhas de negócios.
 - A informação divulgada em notas às demonstrações financeiras, ou apresentada como informação suplementar, mas não reconhecida nas demonstrações financeiras.

Directriz de Revisão/Auditoria 580

DECLARAÇÃO DO ORGÃO DE GESTÃO

Dezembro de 1998

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-5
Objectivos	6
Requisitos da declaração	7-11
Conteúdo da declaração	12-15
Posição do revisor/auditor	16-18
Exemplo	

Introdução

1. A primeira parte do parágrafo 20 das Normas Técnicas reconhece que é "da responsabilidade do órgão de

gestão a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado..."

2. Por sua vez, na segunda parte do mesmo parágrafo prescreve-se que "...deve o revisor/auditor solicitar àquele órgão que subscreva uma declaração confirmando tal responsabilidade, as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria."
3. Cabe assim ao órgão responsável pela gestão garantir que, em nome da entidade que representa, não foram praticados nem omitidos quaisquer actos ou factos, realizadas operações ou assumidos compromissos com ela relacionados, afectando ou não o seu património, que não tenham sido transmitidos aos serviços competentes para o devido registo, quer para tratamento contabilístico, quer para outro tratamento adequado.
4. Sendo as provas de revisão/auditoria obtidas não só através de documentos, como também a partir de informações verbais prestadas pelo órgão de gestão e por outros responsáveis por serviços da entidade, é necessário obter uma declaração por escrito confirmando tais informações, a fim de evitar eventuais mal-entendidos.
5. A declaração a obter tem uma finalidade ampla, que é a de resumir no final do exercício todas as informações relevantes que digam respeito às demonstrações financeiras.

Objectivos

6. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de proporcionar aos revisores/auditores um guia quanto ao conteúdo daquela declaração e à posição a adoptar pelo revisor/auditor relativamente à mesma, com vista a:
 - a) atender às Normas Técnicas de Revisão/Auditoria;
 - b) obter confirmação, por escrito, de prova de revisão/auditoria;
 - c) explicitar as responsabilidades do órgão de gestão e de outros responsáveis;
 - d) limitar a responsabilidade do revisor/auditor relativamente a actos posteriores à conclusão do seu trabalho, onde o nome do revisor/auditor esteja directamente envolvido, tais como a apresentação das demonstrações financeiras aos sócios ou accionistas e a divulgação perante terceiros; e
 - e) possibilitar esclarecimento sobre situações não constantes das demonstrações financeiras tais como contingências ou responsabilidades não divulgadas, possibilidades efectivas de realização de determinados activos e também aspectos de continuidade das operações.

Requisitos da declaração

7. No articulado do contrato de prestação de serviços ou na carta de compromisso, deve estar especificamente previsto que o revisor/auditor obterá, no final do seu trabalho, tal declaração.
8. Esta declaração será emitida em papel timbrado da entidade e assinada por quem represente o órgão de gestão, bem como pelo responsável técnico pela elaboração das demonstrações financeiras.
9. A declaração deve ser datada, em regra, com a data da certificação legal das contas ou do relatório de auditoria, devendo por isso o revisor/auditor enviar com antecedência a respectiva minuta.
10. A declaração deve identificar a entidade e o período coberto pelas demonstrações financeiras bem como o âmbito do trabalho do revisor/auditor.
11. A declaração faz parte dos papéis de trabalho do revisor/auditor, devendo ser arquivada junto aos demais papéis do exercício como uma das evidências do trabalho realizado.

Conteúdo da declaração

12. O órgão de gestão deve expressamente reconhecer, na declaração, que é da sua responsabilidade a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, o resultado das operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado que permita prevenir e

detectar eventuais erros ou irregularidades.

13. A declaração deve conter a confirmação expressa dos aspectos que possam ter impacto materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras relativamente aos quais não seja razoável esperar obter outra prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, e também dos outros aspectos, dados, informações e esclarecimentos mais importantes prestados ao revisor/auditor no decurso do seu trabalho.
14. Na declaração devem ser incluídas, sempre que apropriado, as matérias que dêem lugar a reservas ou ênfases, confirmando o órgão de gestão as situações de facto e os juízos e estimativas subjacentes que fundamentam as posições por si assumidas.
15. Quando o âmbito do trabalho do revisor/auditor não seja o de revisão conducente à certificação legal das contas ou de exame completo de auditoria, designadamente quando o objectivo é obter uma segurança moderada como é o caso dos pareceres sobre contas intercalares, deve a declaração incluir todos os dados, informações e esclarecimentos prestados pelo órgão de gestão que apenas foram objecto de indagações, bem como a declaração expressa de que todas as perguntas foram integral e satisfatoriamente respondidas.

Posição do revisor / auditor

16. O revisor/auditor deve ter sempre presente que a declaração não pode substituir quaisquer procedimentos e provas de revisão/auditoria que lhe compita realizar e obter.
17. Quando as provas de revisão/auditoria obtidas indiciem contradição com um determinado aspecto confirmado pelo órgão de gestão, deve o revisor/auditor investigar as circunstâncias e, se necessário, reconsiderar a credibilidade das restantes declarações e informações prestadas pelo órgão de gestão.
18. A falta de assinatura por uma ou por ambas as pessoas a quem cabe a obrigação de assinar a declaração, ou a omissão nesta de confirmações solicitadas na minuta elaborada pelo revisor/auditor, constitui uma limitação do âmbito do exame, a qual, consoante a importância e alcance da confirmação em falta, dará lugar a uma reserva ou a uma escusa de opinião.

Exemplo

Apresenta-se um exemplo ilustrativo que se destina apenas a servir de **orientação e não constitui um modelo normalizado** de declaração. Os aspectos a incluir **deverão variar** de entidade para entidade, e para a mesma entidade, de período para período, **devendo ser excluídos os não aplicáveis e incluídos outros que se justifiquem. Não deve, pois, ser adoptada a prática de utilização de um modelo único.**

O exemplo apresentado refere-se a uma certificação legal de contas ou a um exame completo de auditoria, **devendo ser adaptado** em função de diferentes âmbitos do trabalho realizado.

DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO

(em papel timbrado da entidade)

Ao revisor/auditor

.... (Data) ..

A presente declaração é emitida, a vosso pedido, no âmbito do vosso exame às demonstrações financeiras “ da”, relativas ao exercício findo em”, conducente à respectiva Certificação Legal das Contas (ou ao Relatório de Auditoria).

Reconhecemos que é da nossa responsabilidade a preparação das demonstrações financeiras e que estas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa, o resultado das operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, que permita prevenir e detectar eventuais erros ou irregularidades.

Confirmamos, tanto quanto é nosso dever conhecer e nossa convicção, que:

- Pusemos à vossa disposição todos os registos contabilísticos e respectivos suportes documentais e outros, assim como toda a correspondência relevante e as actas de todas as reuniões dos accionistas/sócios e dos órgãos sociais e comissões.

- As demonstrações financeiras não se encontram afectadas por erros ou omissões materialmente relevantes.
- Todas as operações e condicionalismos respeitantes ao capital social estão adequadamente registados e divulgados.
- Estão registados todos os activos de que a empresa é titular e não existem acordos ou opções de recompra, ónus ou quaisquer outros encargos sobre os mesmos, para além dos divulgados no Anexo.
- Não existem situações que conduzam ou possam conduzir à obsolescência ou perda de valor de imobilizações, resultantes de progresso tecnológico ou de condições de mercado, e as que existem foram devidamente consideradas nas demonstrações financeiras.
- Registámos e divulgámos, consoante o apropriado, todos os compromissos assumidos e todas as responsabilidades, reais ou contingentes, incluindo naquelas as respeitantes a benefícios concedidos ao pessoal e aos membros dos órgãos sociais, assim como todas as garantias prestadas a terceiros.
- Para além das constantes das demonstrações financeiras, não há quaisquer reclamações relativas a litígios existentes ou esperados.
- Não há acordos com instituições financeiras envolvendo compensação de saldos ou restrições de movimentação de dinheiro ou linhas de crédito ou acordos similares.
- É completa a informação que vos foi prestada sobre a identificação das partes em relação de dependência e sobre os respectivos saldos e transacções.
- Para além do que está divulgado na(s) nota(s) n.º(S) do Anexo não se verificaram acontecimentos subsequentes ao fecho das contas que requeiram ajustamento ou divulgação nas notas.
- Não temos projectos ou intenções que de uma forma significativa possam afectar os saldos ou a classificação de activos ou passivos constantes das demonstrações financeiras.
- Não temos projectos ou intenções de encerrar ou alienar linhas de produção, nem planos de abandonar ou reduzir actividades, ou quaisquer outros planos ou intenções dos quais possam resultar excessos, obsolescência ou perda de valor de existências, nem perdas de valor de imobilizações.
- A empresa cumpriu as obrigações derivadas de contratos e de disposições legais e regulamentares, cujo incumprimento, a verificar-se, teria um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.
- Foram cumpridas todas as obrigações fiscais e para-fiscais. As responsabilidades respeitantes a impostos e contribuições, vencidos ou não, diferidos ou contingentes (verbas de impostos e contribuições, multas e coimas e juros contados até à data do balanço) estão integral e apropriadamente escrituradas ou divulgadas.
- As despesas escrituradas como confidenciais relacionam-se com o curso normal dos negócios da sociedade.
- Não se verificaram irregularidades envolvendo os administradores/gerentes, directores ou empregados, que possam ter efeito relevante nas demonstrações financeiras
- Os prejuízos resultantes de eventuais sinistros que possam ocorrer e afectem a continuidade das operações estão cobertos por seguros contratados por capitais suficientes.
- Não temos projectos ou intenções de acções que possam pôr em causa a continuidade das operações.
- Foi-vos dado conhecimento de todas as situações que possam afectar as demonstrações financeiras.

Estamos conscientes das várias implicações que afectarão a nossa empresa resultantes da adopção do euro e da transição para o ano 2000, estando já a ser tomadas as medidas adequadas, as quais vos foram comunicadas.

Pelo Órgão de Gestão

(Nome e Cargo)

O ”

(Nome)

Directriz de Revisão/Auditoria 700

RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA

Fevereiro de 2001

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 3
OBJECTIVO	4 - 5
RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA	6 - 21
Considerações gerais	6 - 10
Elementos constantes do relatório de revisão/auditoria	11 - 20
Modelo de relatório de revisão/auditoria	21
RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA MODIFICADO	22 - 48
Situações modificativas	22 - 35
Matérias que não afectam a opinião do revisor/auditor	24 - 28
Matérias que afectam a opinião do revisor/auditor	29 - 35
Circunstâncias que dão origem a uma opinião diferente da não qualificada	36 - 48
Limitações de âmbito	36 - 44
Desacordos	45 - 48
IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO	49
APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS	50
ENTRADA EM VIGOR	51
Apêndices	
Apêndice I - Modelo de relatório de revisão/auditoria para contas individuais	
Apêndice II - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório	
Apêndice III- Modelo de relatório de revisão/auditoria para contas consolidadas	
Anexo	
Formação da opinião	

Directriz de Revisão/Auditoria 700

Fevereiro de 2001

RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA

INTRODUÇÃO

1. As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõem nos parágrafos 22 e 23 o seguinte:

22. *No documento final que emitir, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião, se for caso disso, identificar a natureza e o objecto do trabalho e, tratando-se de relato de revisão/auditoria ou de exame simplificado, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias e o âmbito do trabalho efectuado, bem como, eventualmente, apresentar as informações complementares que entenda necessárias.*

23. *Nos casos de revisão/auditoria conducente a uma certificação legal das contas ou a um relatório do auditor externo, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança aceitável, a sua opinião deve ser expressa de uma forma positiva, isto é, declarando se as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adoptado na preparação das mesmas (princípios contabilísticos geralmente aceites ou os especificamente adoptados em Portugal para um dado sector de actividade).*
2. Tratando-se de relato de revisão/auditoria, o revisor/auditor passa em revista e aprecia as conclusões extraídas da prova de revisão/auditoria obtida para formar a sua opinião, a qual expressa no seu relatório de uma forma positiva, isto é, afirmando que as *demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...* ou usando expressão equivalente.
3. Se bem que a opinião do revisor/auditor aumente a credibilidade das demonstrações financeiras, o utilizador não pode assumir que a opinião é uma segurança quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios da entidade ou quanto à futura viabilidade da entidade.

OBJECTIVO

4. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer as normas e proporcionar orientação quanto à forma e conteúdo dos relatórios de revisão/auditoria. Esses relatórios podem assumir formas diferentes consoante a disposição legal em que se enquadrem, designadamente:
- a) Certificação Legal das Contas (CLC), conforme previsto no artigo 44º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
 - b) Certificação das Contas (CC), conforme previsto no artigo 45º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; ou
 - c) Relatório do Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual, nos termos do Código dos Valores Mobiliários.
5. As especificidades do relatório referido na alínea c) do parágrafo anterior são abordadas na DRA 701 "Relatório do Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual". Por sua vez, os trabalhos de revisão/auditoria que conduzem a uma opinião expressa de uma forma negativa são abordados na DRA 900 "Exames simplificados" .

RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA

Considerações gerais

6. O relatório de revisão/auditoria é emitido na sequência do trabalho de revisão/auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade. Tal trabalho consiste num exame destinado a proporcionar um nível de segurança aceitável que permita ao revisor/auditor expressar, de uma forma positiva, a sua opinião sobre se tais demonstrações financeiras tomadas como um todo estão, ou não, isentas de distorções materialmente relevantes.
7. Quando as demonstrações financeiras não merecem qualquer reparo ao revisor/auditor, o relatório de revisão/auditoria contém tão somente a opinião de que tais demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adoptado na sua preparação.
8. Esta opinião implica que quaisquer alterações nas políticas contabilísticas ou no método da sua aplicação, bem como os respectivos efeitos, se encontram divulgados nas demonstrações financeiras e foram devidamente apreciados pelo revisor/auditor.
9. O referencial adoptado consiste, de um modo geral, nos princípios contabilísticos geralmente aceites, tal como definidos na Directriz Contabilística nº 18 "Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites" da Comissão de Normalização Contabilística, mas pode, em casos específicos, ser o aplicável ao respectivo sector em Portugal.

10. De uma forma geral, o revisor/auditor expressa a sua opinião sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras, o qual compreende o Balanço, as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções, a Demonstração dos fluxos de caixa e os Anexos respectivos.

Elementos constantes do relatório de revisão/auditoria

11. O relatório de revisão/auditoria deve ser emitido em papel normalizado que contenha, no mínimo, os seguintes elementos identificadores:
- Nome do ROC ou firma da SROC;
 - Número de inscrição na lista dos ROC ou das SROC; e
 - Domicílio profissional ou sede.
12. O relatório de revisão/auditoria deve conter os seguintes elementos básicos:
- a) Título (ver parágrafo 4);
 - b) Parágrafo de introdução;
 - c) Parágrafos sobre responsabilidades;
 - d) Parágrafos sobre o âmbito;
 - e) Parágrafo da opinião;
 - f) Data do relatório de revisão/auditoria; e
 - g) Assinatura e nome.

Introdução

13. Neste parágrafo devem ser identificadas as demonstrações financeiras que foram examinadas, referindo-se a entidade, a data e o exercício a que se reportam, bem como as quantias relativas ao total do balanço, ao total do capital próprio e ao resultado líquido neste incluído.

Responsabilidades

14. Nos parágrafos sobre responsabilidades deve constar:
- a) que é da responsabilidade do órgão de gestão da entidade a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado; e
 - b) que é da responsabilidade do revisor/auditor expressar uma opinião sobre o conjunto das demonstrações financeiras, baseada na revisão/auditoria a que procedeu.

Âmbito

15. No primeiro parágrafo sobre o âmbito deve constar:
- (i) que a revisão/auditoria foi efectuada de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
 - (ii) que estas Normas e Directrizes exigem que a revisão/auditoria seja planeada e executada com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes; e
 - (iii) uma descrição sucinta do exame realizado.
16. Tal descrição deve referir, pelo menos, que o exame incluiu:
- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo órgão

de gestão, utilizadas na sua preparação;

- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

17. No segundo parágrafo o auditor/revisor deve declarar que a revisão/auditoria a que procedeu proporciona uma base aceitável para a expressão da sua opinião.

Opinião

18. Neste parágrafo deve ser expressa, de forma clara e inequívoca, a opinião do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras tomadas como um todo, conforme definido no parágrafo 7.

Data

19. A data do relatório de revisão/auditoria deve ser a do dia em que o revisor/auditor concluiu o seu exame, não podendo ser anterior à data da emissão do relatório de gestão e das demonstrações financeiras.

Assinatura e nome

20. Sob a assinatura do ROC executor e, quando aplicável, sob a do ROC responsável ou a do sócio responsável da SROC, deve constar o nome profissional que utilizam.

Modelo de relatório de revisão/auditoria

21. No Apêndice I consta o modelo de relatório de revisão/auditoria para as contas individuais, o qual deve ser adaptado para contemplar as eventuais modificações nos termos dos parágrafos 22 e seguintes.

RELATÓRIO DE REVISÃO/AUDITORIA MODIFICADO

Situações modificativas

22. O relatório de revisão/auditoria pode ser modificado por matérias que não afectam a opinião e por matérias que a afectam, podendo ambas coexistir num mesmo relatório. As matérias que não afectam a opinião dão lugar a ênfases; as que afectam a opinião dão lugar ou (a) a uma opinião qualificada (com reservas), ou (b) a uma escusa de opinião, ou (c) a uma opinião adversa.
23. Designa-se por opinião não qualificada tanto a opinião constante do relatório não modificado referido no parágrafo 7 (opinião "limpa") como a opinião constante de relatório modificado apenas com ênfases.

Matérias que não afectam a opinião do revisor / auditor

24. As ênfases destinam-se a destacar no relatório de revisão/auditoria matérias que afectam as demonstrações financeiras, mas que não afectam a opinião do revisor/auditor porque o respectivo tratamento e divulgação no Anexo merecem a sua concordância.
25. O revisor/auditor emite um relatório de revisão/auditoria com ênfases em todas as situações de incertezas que ponham em dúvida a continuidade da entidade. Em outras situações de incertezas fundamentais, o revisor/auditor tomará em consideração se deve ou não modificar o seu relatório. Nos casos extremos em que se verifiquem múltiplas incertezas cujo efeito conjunto afecte de forma significativa as demonstrações financeiras, o revisor/auditor pode considerar apropriado emitir um relatório de revisão/auditoria com escusa de opinião em vez de um relatório com ênfases.
26. Podem ainda ser incluídas nas ênfases certas informações que o revisor/auditor considere importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras, como sejam:
- a) a derrogação excepcional, justificada e adequadamente divulgada, de princípios contabilísticos destinada a assegurar a imagem verdadeira e apropriada;
 - b) as alterações de políticas contabilísticas, justificadas e adequadamente divulgadas, que, afectando o princípio

da consistência e a comparabilidade, se destinam a assegurar a imagem verdadeira e apropriada; e

c) outras situações consideradas necessárias para uma melhor compreensão das demonstrações financeiras.

27. Por não afectarem a opinião do revisor/auditor, as ênfases são incluídas em parágrafo após o da opinião, sendo descritas de forma clara e concisa, caso a caso, as situações que lhes dão origem, quantificado, quando possível, o seu efeito sobre as demonstrações financeiras e feita remissão para as notas pertinentes do Anexo. Tal descrição deve permitir ao utilizador apreciar os principais aspectos e as suas implicações, não bastando a simples referência à respectiva nota do Anexo e devendo ser justificada a não quantificação, quando for o caso.
28. Quando existam situações que dêem origem a ênfases, o parágrafo correspondente deve ser iniciado como segue:

"Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as situações seguintes:

.....

....."

Matérias que afectam a opinião do revisor/auditor

29. Um revisor/auditor pode não estar em condições de expressar uma opinião sem reservas quando existe alguma das circunstâncias seguintes e, no seu julgamento, o efeito da matéria é ou pode ser materialmente relevante para as demonstrações financeiras:

- a) limitações no âmbito do exame; ou
- b) desacordos no tocante à aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas, ao método da sua aplicação ou à adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.

As circunstâncias descritas em a) podem dar lugar a uma opinião com reservas por limitação de âmbito ou, em casos extremos, a uma escusa de opinião; as descritas em b) podem dar lugar a uma opinião com reservas por desacordo ou, em casos extremos, a uma opinião adversa.

30. O revisor/auditor expressa uma opinião com reservas por limitação de âmbito quando existam limitações do âmbito da revisão/auditoria cujos efeitos, no seu entender, têm ou podem vir a ter importância significativa na informação proporcionada pelas demonstrações financeiras.
31. O revisor/auditor expressa também uma opinião com reservas por limitação de âmbito quando não existam a demonstração dos fluxos de caixa e/ou a demonstração dos resultados por funções, sempre que sejam de elaboração obrigatória.
32. O revisor/auditor expressa uma opinião com reservas por desacordo quando as demonstrações financeiras apresentam, na sua forma ou no seu conteúdo, distorções materialmente relevantes.
33. Expressa também uma opinião com reservas por desacordo quando existem incertezas fundamentais que não se encontram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras.
34. Expressa ainda uma opinião com reservas por desacordo quando a derrogação de princípios contabilísticos ou a alteração de políticas contabilísticas não merecem o seu acordo ou não se encontram justificadas e adequadamente divulgadas.
35. Por afectarem a opinião do revisor/auditor, as reservas devem constar de parágrafo anterior ao da opinião, sendo descritas de forma clara e concisa, caso a caso, as situações que lhes dão origem e feita remissão para as notas pertinentes do Anexo, caso existam. No caso de reservas por desacordo deve ser quantificado o seu efeito sobre as demonstrações financeiras ou justificada a não quantificação. Tal descrição deve permitir ao utilizador apreciar os principais aspectos e as suas implicações, não bastando a simples referência à respectiva nota do Anexo, caso exista.

Circunstâncias que dão origem a uma opinião diferente da não qualificada

Limitações de âmbito

36. Uma limitação de âmbito pode, por vezes, ser imposta pela própria entidade, por exemplo quando esta impeça o

revisor/auditor de aplicar procedimentos que ele considere indispensáveis ou exclua do seu trabalho determinadas contas e/ou classes de transacções. Quando a limitação seja de tal significado ou extensão que poderia levar o revisor/auditor a expressar uma escusa de opinião, a situação é normalmente debatida com o órgão de gestão e o revisor/auditor poderá não aceitar este trabalho limitado como um exame integral, a não ser que este lhe seja exigido por lei. O revisor/auditor também não aceitará um trabalho de revisão/auditoria quando a limitação afectar o cumprimento dos seus deveres profissionais.

37. Uma limitação de âmbito pode também ser imposta pelas circunstâncias ou surgir quando:

- no entendimento do revisor/auditor, os registos contabilísticos ou a documentação de suporte sejam inadequados ou o sistema de controlo interno seja inexistente ou ineficaz e ele não possa obter prova apropriada e suficiente através de qualquer procedimento de revisão/auditoria; ou
- o revisor/auditor se veja inibido de aplicar procedimentos que considere indispensáveis e não possam ser substituídos por procedimentos alternativos.

38. Nas circunstâncias acima descritas o primeiro parágrafo sobre o âmbito deve ser iniciado como segue:

"Excepto quanto às limitações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) abaixo, o exame a que procedemos foi efectuado de acordo com ..."

39. Nas mesmas circunstâncias o parágrafo da opinião deve ser modificado como segue:

"Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existissem as limitações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam ..."

40. No caso referido no parágrafo 31, os documentos em falta não constarão do parágrafo da introdução, as faltas constarão do parágrafo das reservas e, no parágrafo da opinião, deve ser suprimida a referência aos fluxos de caixa (se for esse o caso) e deve ser acrescentado o seguinte:

"..., não tendo sido preparada a ... (indicar a ou as demonstrações em falta), razão pela qual não a pudemos examinar e, consequentemente, não a incluímos nesta opinião."

41. Quando os eventuais efeitos das limitações de âmbito sejam tais que o revisor/auditor não tenha possibilidade de obter evidência suficiente e, consequentemente, não esteja em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo, o revisor/auditor emite um relatório de revisão/auditoria com escusa de opinião.

42. No caso de uma escusa de opinião, o parágrafo da introdução deve ser iniciado como segue:

"Fomos contratados para examinar as demonstrações financeiras ..."

43. Nas mesmas circunstâncias, devem ser omitidos o parágrafo descrevendo as responsabilidades do revisor/auditor e o segundo parágrafo do âmbito, e modificado o primeiro parágrafo do âmbito de forma a descrever o trabalho que foi possível efectuar.

44. Em consequência, o parágrafo da opinião é modificado como segue:

"Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, não estamos em condições de expressar, e não expressamos, uma opinião sobre as referidas demonstrações financeiras."

Desacordos

45. As situações de desacordo tanto podem resultar de erros ou omissões como de discordâncias relativamente:

- à aplicação dos princípios contabilísticos adoptados como referencial;
- às asserções incluídas nas demonstrações financeiras;
- à aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras; ou
- ao método de aplicação dessas políticas, incluindo a sua adequada divulgação.

46. Nas circunstâncias acima referidas o parágrafo da opinião deve ser iniciado como segue:

"Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam ..."

47. Quando os efeitos do desacordo são tão profundos e significativos e afectam de tal modo as demonstrações financeiras que estas induzem em erro os utilizadores, o revisor/auditor emite uma opinião adversa.

48. No caso de uma opinião adversa, o parágrafo da opinião é modificado como segue:

"Em nossa opinião, e dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, as referidas demonstrações financeiras não apresentam ..."

IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO

49. O revisor/auditor não está em condições de emitir um relatório de revisão/auditoria quando se lhe deparam situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, pelo que aquela será substituída por uma declaração de impossibilidade cujo modelo consta do Apêndice II.

APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS

50. A presente DRA aplica-se também ao relatório de revisão/auditoria das contas consolidadas com as adaptações necessárias. O modelo de relatório de revisão/auditoria para as contas consolidadas consta do Apêndice III, não sendo admissível a emissão de um relatório único para contas individuais e consolidadas.

ENTRADA EM VIGOR

51. A presente DRA aplica-se aos relatórios de revisão/auditoria emitidos a partir da data da sua divulgação pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Considera-se como data de divulgação o dia 5 de Março de 2001.

APÊNDICE I - Modelo de relatório de revisão / auditoria para contas individuais

CERTIFICAÇÃO (LEGAL) DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras de (a), as quais compreendem o Balanço em (b), (que evidencia um total de euros e um total de capital próprio (c) de euros, incluindo um resultado líquido (c) de euros), as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (f) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa (se aplicável), bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das

demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (f), utilizadas na sua preparação;

- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa (se aplicável) no exercício findo naquela data, em conformidade com (e).

Ênfases (se aplicável)

9. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

- (a) Denominação da entidade.
- (b) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.
- (e) Indicar, consoante o aplicável:
 - as Normas Internacionais de Relato Financeiro tal como adoptadas na União Europeia; ou
 - os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal; ou
 - os princípios contabilísticos geralmente aceites para o sector..... em Portugal.
- (f) Identificar o órgão de gestão.

APÊNDICE II - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório

DECLARAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE CERTIFICAÇÃO (LEGAL) DAS CONTAS

Não pudemos examinar as demonstrações financeiras de _____ (denominação da entidade) do exercício findo em _____ (data) em conformidade com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, por _____ (indicar as razões, por exemplo, não ter sido facultado o acesso aos documentos de suporte, não terem sido preparadas as referidas demonstrações, etc.).

Nestas condições, não podemos emitir a Certificação (Legal) das Contas.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

APÊNDICE III - Modelo de relatório de revisão / auditoria para contas consolidadas

CERTIFICAÇÃO (LEGAL) DAS CONTAS CONSOLIDADAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras consolidadas de (a), as quais compreendem o Balanço consolidado em (b), (que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio (c) de contos/euros, incluindo um resultado líquido (c) de contos/euros), as Demonstrações consolidadas dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração consolidada dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (e) a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do conjunto das empresas incluídas na consolidação, o resultado consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados (*se aplicável*), bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de sistemas de controlo interno apropriados.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação de as demonstrações financeiras das empresas incluídas na consolidação terem sido apropriadamente examinadas e, para os casos significativos em que o não tenham sido, a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações nelas constantes e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (e), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação das operações de consolidação e (*quando for o caso*) da aplicação do método da equivalência patrimonial;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas, a sua aplicação uniforme e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.
5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

6. (Descrição das reservas)

Opinião

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e

Manual do Revisor Oficial de Contas

apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira consolidada de (a) em (b), o resultado consolidado das suas operações e os fluxos consolidados de caixa (*se aplicável*) no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos (f).

Ênfases (se aplicável)

8. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade.

(b) Data a que se referem as demonstrações financeiras consolidadas.

(c) Quando negativo, acrescentar: negativo.

(d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras consolidadas que eventualmente não tenham sido preparadas.

(e) Identificar o órgão de gestão.

(f) Indicar, consoante o aplicável:

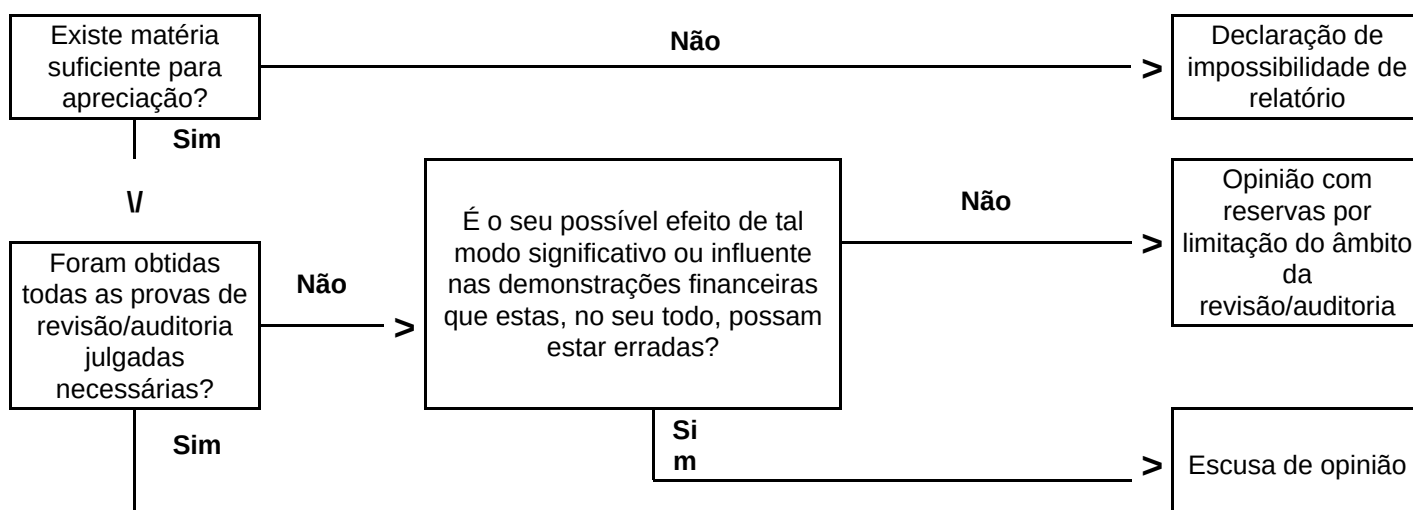
" _____ geralmente aceites"

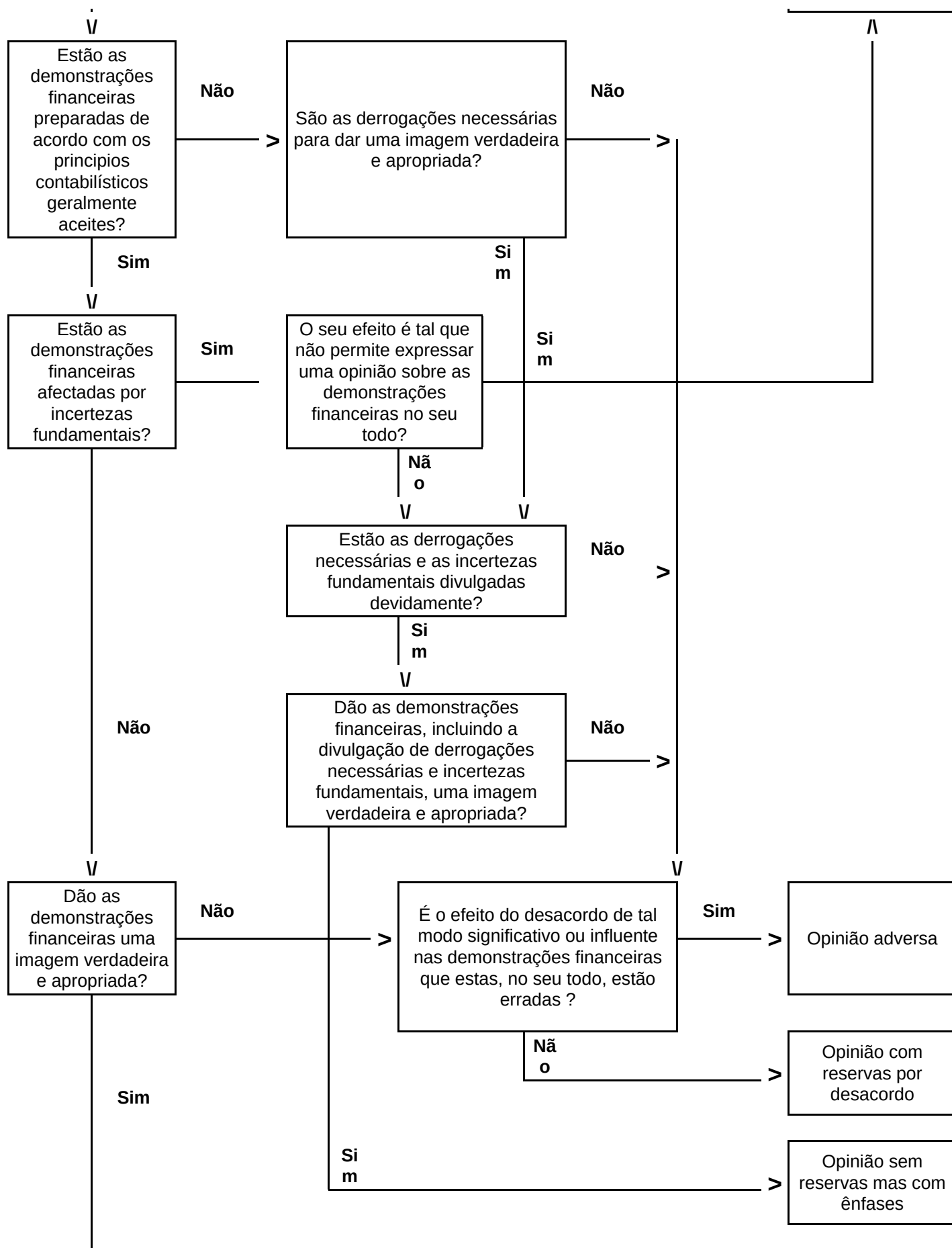
ou

"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

ANEXO - Formação da opinião

No quadro abaixo consta, a título meramente ilustrativo e não fazendo parte da DRA 700, um diagrama que resume de forma simplificada, não abrangendo todas as situações contempladas na DRA 700, o modo como o revisor/auditor poderá formar a sua opinião.





Directriz de Revisão/Auditoria 701

RELATÓRIO DE AUDITORIA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO ANUAL

Fevereiro de 2001

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1-4
OBJECTIVO	5-6
RELATÓRIO DE AUDITORIA	7-11
RELATÓRIO DE AUDITORIA MODIFICADO	12-14
IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO DE AUDITORIA	15
APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS	16-17
ENTRADA EM VIGOR	18
Apêndices	
Apêndice I - Modelo de relatório de auditoria para contas individuais	
Apêndice II - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório de auditoria	
Apêndice III - Modelo de relatório de auditoria para contas consolidadas	
Apêndice IV - Modelo de certificação legal das contas e relatório de auditoria para contas individuais	
Apêndice V - Modelo de certificação legal das contas e relatório de auditoria para contas consolidadas	

Directriz de Revisão/Auditoria 701

Fevereiro de 2001

RELATÓRIO DE AUDITORIA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO ANUAL

INTRODUÇÃO

1. O Código dos Valores Mobiliários (Código dos VM) aprovado pelo Decreto-Lei nº 486/99, de 13 de Novembro, atribui aos auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a obrigação, entre outras, de emitir um relatório de auditoria sobre a informação financeira contida em documentos de prestação de contas das entidades abrangidas por aquele Código.
2. O referido relatório integra-se no conjunto de documentos de prestação de contas do exercício referidos no nº 1 do artº 245º do Código dos VM que têm de ser publicitados, os quais incluem ainda o relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal das contas e outros exigidos por lei ou regulamento.
3. Nos termos do nº 1 do artº 7º do Código dos VM, a informação a prestar deve ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, cabendo ao auditor registado a verificação dessas qualidades na informação financeira contida em documentos de prestação de contas, definidos como segue:
 - a) a informação é completa quando não omitir informação essencial para o investidor ou o potencial investidor;
 - b) a informação é verdadeira quando coincida com a realidade dos factos, situações, circunstâncias, valores ou

perspectivas que se destina a reflectir, não induzindo em erro o investidor ou o potencial investidor;

- c) a informação é actual quando, tendo-se verificado acontecimentos significativos após a data da sua elaboração, ela seja alterada ou complementada pela respectiva divulgação;
 - d) a informação é clara quando o seu conteúdo seja de fácil apreensão e entendimento pelo investidor ou o potencial investidor;
 - e) a informação é objectiva quando os juízos de valor estejam suficientemente apoiados em factos comprovados ou em relações necessárias ou comprovadamente existentes entre esses factos;
 - f) a informação é lícita quando seja preparada em conformidade com as leis, normas e regulamentos;
4. Sempre que os documentos de prestação de contas incluam previsões sobre a evolução dos negócios ou da situação económica e financeira da entidade a que respeitam, o relatório de auditoria deve pronunciar-se expressamente sobre os respectivos pressupostos, critérios e coerência, conforme o disposto no nº 2 do artº 8º do Código dos VM.

OBJECTIVO

- 5. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo principal proporcionar ao revisor/auditor orientação sobre a elaboração do seu relatório, de forma a dar cumprimento aos seus deveres como auditor registado nos aspectos específicos exigidos pelo Código dos VM.
- 6. Esta orientação complementa a DRA 700 "Relatório de Revisão/Auditoria" e, sempre que os documentos de prestação de contas incluam informação financeira prospectiva, a DRA 810 "Revisão/Auditoria da Informação Financeira Prospectiva" .

RELATÓRIO DE AUDITORIA

- 7. O papel normalizado em que é emitido o relatório de auditoria deve incluir, além dos elementos constantes no parágrafo 12 da DRA 700, o número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM.
- 8. A redacção do relatório de auditoria segue os padrões da DRA 700, com as seguintes referências específicas:
 - a) no capítulo da introdução, inclusão do relatório de gestão nos documentos de prestação de contas;
 - b) no capítulo das responsabilidades, quanto ao:
 - órgão de gestão, acrescentar que a informação financeira satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos VM; e
 - auditor registado, verificar que a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva, lícita e em conformidade com o exigido pelo Código dos VM.
 - c) no capítulo do âmbito, mencionar:
 - a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas, bem como a de outros documentos que venham a ser exigidos em regulamento pela CMVM; e
 - a referência de que a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
 - d) no capítulo da opinião, mencionar que a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
- 9. Quando os documentos de prestação de contas contiverem informação financeira prospectiva, o relatório de auditoria deve fazer referência à sua existência, com as seguintes referências específicas:
 - a) acrescentar no capítulo da responsabilidade do órgão de gestão um parágrafo com a redacção seguinte:

"A informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado."

- b) acrescentar no capítulo do âmbito um parágrafo com a redacção seguinte:

"... das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência.";

- c) no capítulo da opinião deve ser acrescentado um parágrafo com a redacção seguinte:

"Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas".

10. O relatório de auditoria e a certificação legal das contas podem ser consubstanciados num só documento quando o auditor registado é simultaneamente o revisor oficial de contas eleito ou designado.
11. O modelo de relatório de auditoria para as contas individuais consta do Apêndice I.

RELATÓRIO DE AUDITORIA MODIFICADO

12. Para além das situações modificativas contempladas na DRA 700, acrescem as seguintes situações:

- a) a não concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com a contida nos restantes documentos de prestação de contas, deve dar lugar a uma reserva por desacordo;
- b) a inexistência de qualquer das qualidades exigidas pelo Código dos VM deve dar lugar a uma reserva por desacordo ou a uma opinião adversa.

13. No caso da existência de uma reserva por desacordo prevista na alínea b) do parágrafo 12, o parágrafo da opinião deve ser modificado como segue:

"Em nossa opinião, excepto quanto à não verificação das qualidades da informação financeira referidas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, as demonstrações financeiras apresentam ..."

14. No caso de se tratar de informação financeira prospectiva explanada em termos vagos não quantificados, o revisor/auditor não estará normalmente em condições de realizar qualquer trabalho, expressando uma escusa de opinião quanto a essa informação. A não concordância com o suporte dos pressupostos em que se baseia a informação financeira prospectiva dá lugar a modificações nos termos da DRA 810 ".

IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO DE AUDITORIA

15. O revisor/auditor não está em condições de emitir um relatório de auditoria quando se lhe deparam situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, pelo que aquela será substituída por uma declaração de impossibilidade cujo modelo consta do Apêndice II.

APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS

16. A presente DRA aplica-se também aos relatórios dos auditores registados sobre documentos de prestação de contas consolidadas, devendo ser seguido o modelo de relatório que consta do Apêndice III.
17. Não é permitido combinar o relatório de auditoria das contas individuais com o relatório de auditoria das contas consolidadas quando sejam apresentadas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, nos termos do nº 3 do artº 245º do Código dos VM.

ENTRADA EM VIGOR

18. A presente DRA aplica-se aos relatórios de auditoria emitidos a partir da data da sua divulgação pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Considera-se como data de divulgação o dia 5 de Março de 2001.

APÊNDICE I - Modelo de relatório de auditoria para contas

individuais

RELATÓRIO DE AUDITORIA

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 245.º do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação financeira do exercício findo em(a), da(b), incluída: no Relatório de Gestão, no Balanço em (a) (que evidência um total de contos/euros e um total de capital próprio (c) de contos/euros, incluindo um resultado líquido (c) de contos/euros), nas Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e na Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (e), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e
 - a apreciação se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:
 - a) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
 - b) das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança

moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (b) em (a), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).

10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

(a) Data a que se referem as demonstrações financeiras.

(b) Denominação da entidade.

(c) Quando negativo, acrescentar: negativo.

(d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.

(e) Identificar o órgão de gestão.

(f) Indicar, consoante o aplicável:

" _____ geralmente aceites"

ou

"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE II - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório de auditoria

DECLARAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO DE AUDITORIA

Não pudemos examinar a informação financeira do exercício findo em _____ (data), da _____ (denominação da entidade) em conformidade com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, por _____ (indicar as razões, por exemplo, não ter sido facultado o acesso aos documentos de suporte, não terem sido preparadas as referidas demonstrações, etc.).

Nestas condições, não podemos emitir o Relatório de Auditoria previsto no artigo 245º do Código dos Valores Mobiliários.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

APÊNDICE III - Modelo de relatório de auditoria para contas consolidadas

RELATÓRIO DE AUDITORIA

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 245º do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação financeira consolidada do exercício findo em(a), da(b), incluída: no Relatório de Gestão das contas consolidadas, no Balanço consolidado em (a) (que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio (c) de contos/euros, incluindo um resultado líquido (c) de contos/euros), nas Demonstrações consolidadas dos resultados por naturezas e por funções e na Demonstração consolidada dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do conjunto das empresas incluídas na consolidação, o resultado consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a actividade do conjunto das empresas incluídas na consolidação, a sua posição financeira ou os resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação de as demonstrações financeiras das empresas incluídas na consolidação terem sido apropriadamente examinadas e, para os casos significativos em que o não tenham sido, a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações nelas constantes e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (e), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação das operações de consolidação e (*quando for o caso*) da aplicação do método da equivalência

patrimonial;

- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e
- a apreciação se a informação financeira consolidada é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:

- a) da concordância da informação financeira consolidada constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
- b) das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

- 8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira consolidada de (b) em (a), o resultado consolidado das suas operações e os fluxos consolidados de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
- 9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).
- 10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (b) Denominação da entidade.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.
- (e) Identificar o órgão de gestão.
- (f) Indicar, consoante o aplicável:

"_____ geralmente aceites"

ou

"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE IV - Modelo de certificação legal das contas e relatório de auditoria para contas individuais

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS E RELATÓRIO DE AUDITORIA

Introdução

1. Nos termos da legislação aplicável, apresentamos a Certificação Legal das Contas e Relatório de Auditoria sobre a informação financeira contida no Relatório de gestão e nas demonstrações financeiras anexas do exercício findo em(a), da(b), as quais compreendem: o Balanço em (a) (que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio (c) de contos/euros, incluindo um resultado líquido (c) de contos/euros), as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (e), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e

- a apreciação se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:

- a) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
- b) das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (b) em (a), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).
10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (b) Denominação da entidade.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.
- (e) Identificar o órgão de gestão.
- (f) Indicar, consoante o aplicável:
" _____ geralmente aceites"
ou
"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE V - Modelo de certificação legal das contas e relatório

de auditoria para contas consolidadas

CERTIFICAÇÃO LEGAL E RELATÓRIO DE AUDITORIA DAS CONTAS CONSOLIDADAS

Introdução

1. Nos termos da legislação aplicável, apresentamos a Certificação Legal das Contas e Relatório de Auditoria sobre a informação financeira contida no Relatório de gestão e nas demonstrações financeiras consolidadas anexas do exercício findo em(a), da(b), as quais compreendem: o Balanço em (a) (que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio (c) de contos/euros, incluindo um resultado líquido (c) de contos/euros), as Demonstrações consolidadas dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração consolidada dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do conjunto das empresas incluídas na consolidação, o resultado consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a actividade do conjunto das empresas incluídas na consolidação, a sua posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação de as demonstrações financeiras das empresas incluídas na consolidação terem sido apropriadamente examinadas e, para os casos significativos em que o não tenham sido, a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações nelas constantes e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (e), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação das operações de consolidação e (*quando for o caso*) da aplicação do método da equivalência patrimonial;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e
 - a apreciação se a informação financeira consolidada é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:

- a) da concordância da informação financeira consolidada constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
- b) das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

- 8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira consolidada de (b) em (a), o resultado consolidado das suas operações e os fluxos consolidados de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
- 9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).
- 10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (b) Denominação da entidade.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.
- (e) Identificar o órgão de gestão.
- (f) Indicar, consoante o aplicável:
 - " _____ geralmente aceites"
 - ou
 - "geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

Abril de 2002

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 4
OBJECTIVO	5
ESPECIFICIDADES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA SEMESTRAL	6 - 11
TRABALHO A EFECTUAR	12 - 18
RELATÓRIOS	19 - 24
RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA MODIFICADO	25 - 28
APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS	29
IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO	30
ENTRADA EM VIGOR	31

Apêndices

- Apêndice I - Modelo de relatório de revisão limitada para contas individuais
- Apêndice II - Modelo de relatório de revisão limitada para contas consolidadas
- Apêndice III - Modelo de relatório de auditoria para contas individuais
- Apêndice IV - Modelo de relatório de auditoria para contas consolidadas
- Apêndice V - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 702

RELATÓRIOS A ELABORAR POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL

Abril de 2002

INTRODUÇÃO

1. O Código dos Valores Mobiliários (CVM) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro, atribui aos auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a obrigação, entre outras, de emitir um relatório de auditoria sobre a informação financeira contida em documentos de prestação de informação semestral das entidades que hajam emitido acções admitidas à negociação.
2. O referido relatório integra-se no conjunto de documentos de prestação de informação semestral referidos no n.º 1 do art.º 246.º do CVM, que têm de ser publicitados, e que são definidos no n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento 11/2000, com a redacção dada pelo Regulamento 24/2000 da CMVM conforme disposto na alínea b) do art.º 247.º do referido Código.
3. Nos termos do n.º 1 do art.º 7.º do CVM, a informação a prestar deve ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, cabendo ao auditor registado a verificação dessas qualidades na informação financeira contida nos documentos de prestação de informação semestral, definidos como segue:
 - a) a informação é completa quando não omitir informação essencial para o investidor ou o potencial investidor;
 - b) a informação é verdadeira quando coincida com a realidade dos factos, situações, circunstâncias, valores ou perspectivas que se destina a reflectir, não induzindo em erro o investidor ou o potencial investidor;
 - c) a informação é actual quando, tendo-se verificado acontecimentos significativos após a data da sua elaboração, ela seja alterada ou complementada pela respectiva divulgação;
 - d) a informação é clara quando o seu conteúdo seja de fácil apreensão e entendimento pelo investidor ou potencial investidor;

- e) a informação é objectiva quando os juízos de valor estejam suficientemente apoiados em factos comprovados ou em relações necessárias ou comprovadamente existentes entre esses factos;
 - f) a informação é lícita quando seja preparada em conformidade com as leis, normas e regulamentos.
4. Sempre que estes documentos incluam previsões sobre a evolução dos negócios ou da situação económica e financeira da entidade a que respeitam, o relatório do auditor registado deve pronunciar-se expressamente sobre os respectivos pressupostos, critérios e coerência, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 8.º do CVM.

OBJECTIVO

5. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar ao auditor registado orientação relativamente aos trabalhos a realizar sobre a informação financeira do primeiro semestre das sociedades com acções cotadas, bem como sobre a elaboração do seu relatório, de forma a dar cumprimento aos seus deveres como auditor registado nos aspectos específicos relativos a informação semestral exigidos pelo CVM.

ESPECIFICIDADES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA SEMESTRAL

6. A publicação da informação financeira do primeiro semestre apresenta, relativamente à publicação dos relatórios e contas anuais, as diferenças seguintes:
- a) A obrigatoriedade de publicação dos relatórios e contas anuais recai sobre entidades emittentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercados regulamentados. A publicação da informação respeitante ao primeiro semestre só é obrigatória para as sociedades emittentes de acções negociadas em mercados regulamentados.
 - b) Na publicação dos relatórios e contas anuais as sociedades são obrigadas a apresentar: i) o relatório de gestão e a proposta de aplicação dos resultados; ii) o balanço; iii) a demonstração dos resultados por natureza e por funções; iv) os anexos ao relatório de gestão, ao balanço e às demonstrações de resultados e v) a demonstração dos fluxos de caixa, elaborada pelo método directo, e respectivo anexo. Na publicação da informação do primeiro semestre as sociedades são obrigadas a apresentar: i) o relatório de gestão; ii) o balanço; iii) a demonstração dos resultados e iv) o anexo ao balanço e à demonstração de resultados.
 - c) Para a publicação dos relatórios e contas anuais é exigida a certificação legal das contas emitida pelo revisor oficial de contas da sociedade e o relatório de auditoria, elaborado por auditor registado na CMVM, sobre informação anual. Para a publicação da informação do primeiro semestre apenas é exigido o relatório de revisão limitada elaborado por auditor registado na CMVM.
7. Conforme referido no n.º 2 do art.º 246.º do CVM, a informação do primeiro semestre deve conter os elementos necessários para que os investidores formem um juízo fundamentado sobre a evolução da actividade e dos resultados da sociedade desde o termo do exercício anterior, bem como, se possível, a evolução previsível no exercício em curso, em particular:
- a) Qualquer factor específico que tenha influenciado a sua actividade e resultados;
 - b) Comparação dos elementos apresentados com os correspondentes ao período do exercício anterior.
8. Em Portugal ainda existem situações em que os responsáveis pela preparação das contas limitam-se a ir registando a movimentação contabilística ao longo dos exercícios, só procedendo, aquando do fecho anual das contas, às operações de especialização do exercício e aos ajustamentos indispensáveis à imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados.
9. Consequentemente, quando são elaboradas demonstrações financeiras intercalares, estas são, normalmente, preparadas a partir dos saldos constantes dos balancetes de verificação das contas ajustados pelas verbas, quase sempre sem relevação contabilística, indispensáveis à apresentação da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados para esse período intercalar. Constituem exemplos:
- Acréscimos de activos e passivos e diferimento de custos e de proveitos;
 - Amortizações dos activos sujeitos a depreciação;
 - Constituição, aumento e/ou redução de provisões (para investimentos financeiros e títulos negociáveis, existências, créditos de cobrança duvidosa, pensões e outros riscos e encargos);

- Valorização das existências de bens (no caso de a sociedade não seguir o sistema de inventário permanente) e de serviços;
 - Avaliação das obras em curso, em especial quando seja adoptado o método da percentagem de acabamento;
 - Avaliação dos investimentos financeiros, designadamente quando seja aplicável o método da equivalência patrimonial;
 - Cálculo do imposto sobre o rendimento;
 - etc.
10. A informação do primeiro semestre a publicar pelas sociedades com acções cotadas constitui uma obrigação regular. Por tal motivo, é de toda a conveniência que a sociedade adopte procedimentos contabilísticos que permitam a preparação directa do balanço e da demonstração dos resultados, sem o recurso à procura (muitas vezes de forma aleatória) de elementos com a finalidade de se ajustarem os saldos constantes dos registos contabilísticos. Cabe ao revisor/auditor contribuir para a adopção de tais procedimentos, por meio de sugestões escritas enviadas ao órgão de gestão e de outras intervenções adequadas.
11. Os condicionalismos descritos acima tornam aconselhável que o revisor/auditor ponha uma certa ênfase na escrutação, planeada adequadamente, do movimento contabilístico escriturado anterior e posteriormente à data a que a informação financeira se reporta, não só para confirmação das quantias e da adequação das estimativas que constam de tal informação financeira, como também para detecção de eventuais omissões que tenham sido praticadas na sua elaboração.

TRABALHO A EFECTUAR

12. Tem sido prática corrente em Portugal por parte das entidades sujeitas à prestação de informação financeira semestral, preparar informação financeira que não se consubstancia na forma de demonstrações financeiras completas. Contudo, o CVM apenas define o conteúdo mínimo da informação a prestar, permitindo, pois, que sejam preparadas demonstrações financeiras completas.
13. Com vista à emissão de um relatório de revisão limitada "", o trabalho do revisor/auditor registado deve incidir sobre o seguinte:
- a) Demonstrações financeiras (balanço e demonstração dos resultados) intercalares;
 - b) Adiantamentos sobre lucros (*se existirem*);
 - c) Informação financeira adicional relativa ao semestre sobre:
 - i) investimentos efectuados,
 - ii) montante das vendas totais realizadas e outras componentes do volume de negócios;
 - iii) descrição dos custos mais significativos,
 - iv) operações financeiras efectuadas;
 - d) Perspectivas da actividade e dos resultados da sociedade para a totalidade do exercício; e
 - e) Elementos comparativos com o semestre homólogo do exercício anterior e notas explicativas consideradas necessárias.
14. Os procedimentos a seguir pelo revisor/auditor deverão permitir-lhe obter, no mínimo, uma segurança moderada quanto a se a informação financeira do primeiro semestre contém ou não distorções materialmente relevantes, verificando se a mesma é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita conforme exigido pelo CVM. Tais procedimentos não lhe proporcionarão, obviamente, toda a evidência que seria necessária obter no âmbito de um exame conducente a uma Certificação Legal das Contas.
15. Tal trabalho compreende, essencialmente, indagações e procedimentos analíticos destinados a confirmar a credibilidade das asserções constantes da informação financeira e envolve a aplicação de conhecimentos e técnicas de revisão/auditoria e a recolha de evidência que suporte o trabalho. Excepto na medida em que o

revisor/auditor o entenda indispensável, tal trabalho não inclui, como seria normal no âmbito de um exame conducente à Certificação Legal das Contas, a avaliação dos sistemas de controlo interno e contabilístico, nem a verificação dos registos e das respostas obtidas no processo de indagação, através da aplicação de certos procedimentos como sejam inspecções, observações, confirmações e cálculos.

16. Uma vez que só excepcionalmente não será o próprio revisor responsável pelo exame e Certificação Legal das Contas anuais que realiza o trabalho relativo à informação do primeiro semestre, o âmbito e a extensão de tal trabalho poderão ser alargados para além do previsto no parágrafo anterior, através de uma adequada coordenação com os procedimentos envolvidos no exame anual, mantendo-se, todavia, salvo acordo com a sociedade, o objectivo mínimo de segurança moderada referido no parágrafo 14 atrás.
17. Nos casos em que a entidade solicite ao revisor/auditor registado a emissão não de um relatório de segurança moderada mas um de segurança aceitável, o trabalho deverá ser feito de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 701 - Relatório de Auditoria elaborado por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual.
18. Os casos referidos no ponto anterior são sempre aplicáveis aos relatórios de auditoria previstos para as contas especialmente organizadas nos termos do artigo 116.º do CVM e nos casos previstos no n.º 3 do artigo 50.º do Regulamento 10/2000, com a redacção dada pelo Regulamento 5/2001.

RELATÓRIOS

19. O papel normalizado em que é emitido o relatório de auditoria deve incluir, além dos elementos constantes do parágrafo 12 da DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria, o número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM.
20. O relatório do auditor registado pode ser:
 - a) Relatório de Revisão Limitada, que se denominará "RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL", quando o trabalho efectuado vise obter uma segurança moderada e sendo a opinião expressa de forma negativa; ou
 - b) Relatório de Auditoria Completa, que se denominará "RELATÓRIO DE AUDITORIA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL", quando o trabalho efectuado vise obter uma segurança aceitável para a emissão da opinião, sendo esta expressa de forma positiva.
21. Caso seja adoptado o relatório previsto na alínea a) do número anterior a redacção do relatório apresenta as seguintes especificidades:
 - a) no parágrafo das responsabilidades:
 - quanto ao órgão de gestão, mencionar que a informação financeira satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM; e
 - quanto ao auditor registado, verificar que a informação financeira semestral contida nos documentos apresentados satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva, lícita e em conformidade com o exigido pelo CVM.
 - b) no parágrafo do âmbito, mencionar a referência de que a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
22. Caso seja adoptado o relatório previsto na alínea b) do número 20., a redacção do relatório de auditoria segue, com as necessárias adaptações, os padrões da DRA 701 - Relatório de Auditoria elaborado por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual, conforme modelos constantes dos apêndices III e IV.
23. Quando os documentos apresentados contiverem informação financeira prospectiva, o relatório de revisão limitada deve fazer referência à sua existência, com as seguintes referências específicas:
 - a) no parágrafo da responsabilidade do órgão de gestão incluir uma alínea com a redacção seguinte:

"...
 - e) *A informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.*"

- b) no segundo parágrafo do âmbito incluir uma alínea com a redacção seguinte:

"...

- b) *das previsões constantes dos documentos em análise com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência."*

- c) acrescentar dois parágrafos ao parecer com a redacção seguinte:

"Com base no trabalho efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos da informação financeira prospectiva dos documentos acima referidos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que tais pressupostos não proporcionem uma base aceitável para aquela informação e que tal informação não tenha sido preparada de forma consistente.

Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes."

24. O modelo de relatório de revisão limitada para as contas individuais consta dos Apêndice I. O modelo de relatório de auditoria para contas individuais consta do Apêndice III.

RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA MODIFICADO

25. Para além das situações modificativas contempladas na DRA 700, acresce a situação de a inexistência de qualquer das qualidades exigidas pelo CVM dever dar lugar a uma reserva por desacordo e, em casos extremos, dar lugar a uma opinião adversa.

26. No caso da existência de uma reserva por desacordo prevista no número anterior, o parágrafo do parecer deve ser modificado como segue:

"Excepto quanto à não verificação das qualidades da informação financeira referidas nos parágrafos n.ºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, nada chegou ao nosso conhecimento..."

27. No caso de se tratar de informação financeira prospectiva explanada em termos vagos não quantificados, o revisor/auditor não estará normalmente em condições de realizar qualquer trabalho, expressando uma escusa de opinião quanto a essa informação. A não concordância com o suporte dos pressupostos em que se baseia a informação financeira prospectiva dá lugar a modificações nos termos da DRA 810 - Revisão/Auditoria da Informação Financeira Prospectiva."

28. Acresce ainda, o dever de comunicação nos termos do artigo 5.º do Regulamento 6/2000, dos factos que sejam susceptíveis de justificar emissão de reservas, escusa de opinião, opinião adversa ou impossibilidade de emissão de relatório ou parecer. Tal dever de comunicação é imediato e anterior à emissão do próprio relatório, descrevendo os factos que estão na base da susceptibilidade de emissão de um relatório modificado.

APLICAÇÃO ÀS CONTAS CONSOLIDADAS

29. A presente DRA aplica-se também aos relatórios dos revisores/auditores registados sobre documentos de prestação de informação semestral consolidada, devendo ser seguidos os modelos que constam dos Apêndices II e IV.

IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO

30. O revisor/auditor não está em condições de emitir um relatório quando se lhe deparam situações de inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, pelo que aquela será substituída por uma declaração de impossibilidade cujo modelo consta do Apêndice V.

ENTRADA EM VIGOR

31. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 3 de Maio de 2002.

APÊNDICE I - Modelo de relatório de revisão limitada para contas individuais

RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Revisão Limitada sobre a informação do período de seis meses findo em _____ (a), da _____ (b), incluída: no Relatório de Gestão, no Balanço (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital próprio (c) de _____ euros, incluindo um resultado líquido (c) de _____ euros) e na Demonstração dos resultados do período findo naquela data e no correspondente Anexo (d).
2. As quantias das demonstrações financeiras, bem como as da informação financeira adicional, são as que constam dos registos contabilísticos. (e)

Responsabilidades

3. É da responsabilidade de _____ (f):
 - a) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM;
 - b) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - c) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - d) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - e) (g) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes (*se aplicável*) e suportada por um sistema da informação apropriado.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva, lícita e em conformidade com o exigido pelo CVM, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso trabalho.

Âmbito

5. O trabalho a que procedemos teve como objectivo obter uma segurança moderada quanto a se a informação financeira anteriormente referida está isenta de distorções materialmente relevantes. (h) O nosso trabalho foi efectuado com base nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, planeado de acordo com aquele objectivo, e consistiu:
 - a) principalmente, em indagações e procedimentos analíticos destinados a rever:
 - a fiabilidade das asserções constantes da informação financeira;
 - a adequação das políticas contabilísticas adoptadas, tendo em conta as circunstâncias e a consistência da sua aplicação;
 - a aplicação, ou não, do princípio da continuidade;
 - a apresentação da informação financeira;
 - se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita; e
 - b) em testes substantivos às transacções não usuais de grande significado e àquelas em que tenham sido obtidas informações contraditórias (*se aplicável*).
6. O nosso trabalho abrangeu ainda a verificação:
 - a) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos anteriormente referidos; e
 - b) das previsões constantes dos documentos em análise, com o objectivo de obter uma segurança moderada

sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

7. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do presente relatório sobre a informação semestral.

Reservas (*se aplicável*)

8. (Descrição das reservas)

Parecer

9. (i) Com base no trabalho efectuado, o qual foi executado tendo em vista a obtenção de uma segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira do período de seis meses findo em _____ (a) não esteja isenta de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com os princípios contabilísticos _____ (j) e que não seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
10. Com base no trabalho efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos da informação financeira prospectiva dos documentos acima referidos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que tais pressupostos não proporcionem uma base aceitável para aquela informação e que tal informação não tenha sido preparada de forma consistente (*se aplicável*).
11. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

12. (I) (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data de referência da informação
- (b) Denominação da entidade
- (c) Quando negativo inserir "negativo"
- (d) Eliminar a informação financeira obrigatória que não tenha sido preparada pela sociedade e acrescer a informação financeira adicional que a sociedade tenha preparado e que tenha sido objecto de trabalho do revisor (por exemplo: Demonstração dos Fluxos de Caixa)
- (e) Quando aplicável acrescentar "posteriormente ajustadas com as quantias, ainda sem registo contabilístico, que foram objecto do nosso trabalho."
- (f) Conselho de Administração ou Direcção
- (g) Caso exista informação financeira prospectiva
- (h) Quando aplicável, inserir as expressões previstas na DRA 700 (limitação do âmbito)
- (i) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (reservas)
- (j) Indicar, consoante o aplicável:
- geralmente aceites
 - geralmente aceites em Portugal para o sector (referir o sector)
- (l) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (ênfases).

APÊNDICE II - Modelo de relatório de revisão limitada para contas consolidadas

RELATÓRIO DE REVISÃO LIMITADA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL CONSOLIDADA

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Revisão Limitada sobre a informação consolidada do período de seis meses findo em _____ (a), da _____ (b), incluída: no Relatório de Gestão, no Balanço consolidado (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital próprio (c) de _____ euros, incluindo um resultado líquido (c) de _____ euros) e na Demonstração consolidada dos resultados do período findo naquela data e no correspondente Anexo (d).
2. As quantias das demonstrações financeiras, bem como as da informação financeira adicional, são as que constam dos registos contabilísticos.(e)

Responsabilidades

3. É da responsabilidade de _____ (f):
 - a) a preparação de informação financeira consolidada que apresente de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do conjunto das empresas incluídas na consolidação, o resultado consolidado das suas operações;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM;
 - b) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - c) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - d) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - e) (g) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes (*se aplicável*) e suportada por um sistema da informação apropriado.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva, lícita e em conformidade com o exigido pelo CVM, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso trabalho.

Âmbito

5. O trabalho a que procedemos teve como objectivo obter uma segurança moderada quanto a se a informação financeira anteriormente referida está isenta de distorções materialmente relevantes. (h) O nosso trabalho foi efectuado com base nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, planeado de acordo com aquele objectivo, e consistiu:
 - a) principalmente, em indagações e procedimentos analíticos destinados a rever:
 - a fiabilidade das asserções constantes da informação financeira;
 - a adequação das políticas contabilísticas adoptadas, tendo em conta as circunstâncias e a consistência da sua aplicação;
 - a aplicação, ou não, do princípio da continuidade;
 - a apresentação da informação financeira;
 - se a informação financeira consolidada é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita; e
 - b) em testes substantivos às transacções não usuais de grande significado e aquelas em que tenham sido obtidas informações contraditórias (*se aplicável*).
6. O nosso trabalho abrangeu ainda a verificação:

- c) da concordância da informação financeira consolidada constante do relatório de gestão com os restantes documentos anteriormente referidos; e
 - d) das previsões constantes dos documentos em análise, com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).
7. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do presente relatório sobre a informação semestral.

Reservas (*se aplicável*)

8. (Descrição das reservas)

Parecer

9. (i) Com base no trabalho efectuado, o qual foi executado tendo em vista a obtenção de uma segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a informação financeira consolidada do período de seis meses findo em _____ (a) não esteja isenta de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com os princípios contabilísticos _____ (j) e que não seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
10. Com base no trabalho efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos da informação financeira prospectiva dos documentos acima referidos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que tais pressupostos não proporcionem uma base aceitável para aquela informação e que tal informação não tenha sido preparada de forma consistente (*se aplicável*).
11. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

12. (I) (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data de referência da informação
- (b) Denominação da entidade
- (c) Quando negativo inserir "negativo"
- (d) Eliminar a informação financeira obrigatória que não tenha sido preparada pela sociedade e acrescentar a informação financeira adicional que a sociedade tenha preparado e que tenha sido objecto de trabalho do revisor (por exemplo: Demonstração dos Fluxos de Caixa)
- (e) Quando aplicável acrescentar "posteriormente ajustadas com as quantias, ainda sem registo contabilístico, que foram objecto do nosso trabalho."
- (f) Conselho de Administração ou Direcção
- (g) Caso exista informação financeira prospectiva
- (h) Quando aplicável, inserir as expressões previstas na DRA 700 (limitação do âmbito)
- (i) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (reservas)
- (j) Indicar, consoante o aplicável:
 - geralmente aceites

- geralmente aceites em Portugal para o sector (referir o sector)

APÊNDICE III - Modelo de relatório de auditoria para contas individuais

RELATÓRIO DE AUDITORIA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 246.º (*substituir pelo artigo 116.º, quando aplicável*) do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação do período de seis meses findo em _____ (a), da _____ (b), incluída: no Relatório de Gestão, no Balanço (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital próprio (c) de _____ euros, incluindo um resultado líquido (c) de _____ euros), nas Demonstrações dos resultados por naturezas e funções e na Demonstração dos fluxos de caixa do período findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de _____ (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por _____ (e), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e
 - a apreciação se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:

- e) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos anteriormente referidos; e
- f) das previsões constantes dos referidos documentos, com o objectivo de obter uma segurança aceitável sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

- 8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de _____ (b) em _____ (a), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no período de seis meses findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos _____ (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
- 9. Com base no exame efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos das previsões constantes dos documentos anteriormente referidos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).
- 10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (b) Denominação da entidade
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas
- (e) Identificar o órgão de gestão
- (f) Indicar, consoante o aplicável:

" _____ geralmente aceites"

ou

"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE IV - Modelo de relatório de auditoria para contas consolidadas

RELATÓRIO DE AUDITORIA ELABORADO POR AUDITOR REGISTADO NA CMVM SOBRE INFORMAÇÃO SEMESTRAL CONSOLIDADA

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 246.º (*substituir pelo artigo 116.º, quando aplicável*) do Código dos Valores Mobiliários, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação consolidada do período de seis meses findo em _____ (a), da _____ (b), incluída: no Relatório de Gestão das contas consolidadas, no Balanço consolidado (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital próprio (c) de _____ euros, incluindo um resultado líquido (c) de _____ euros) nas Demonstrações consolidadas dos resultados por naturezas e por funções e na Demonstração consolidada dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (d).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de _____ (e)
 - a) a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do conjunto das empresas incluídas na consolidação, o resultado consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a actividade do conjunto das empresas incluídas na consolidação, a sua posição financeira ou os resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação de as demonstrações financeiras das empresas incluídas na consolidação terem sido apropriadamente examinadas e, para os casos significativos em que o não tenham sido, a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações nelas constantes e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por(e), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação das operações de consolidação e (*quando for o caso*) da aplicação do método de equivalência patrimonial;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeira; e
 - a apreciação se a informação financeira consolidada é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:
 - a) da concordância da informação financeira consolidada constante do relatório de gestão com os restantes

documentos anteriormente referidos; e

- b) das previsões constantes dos referidos documentos com o objectivo de obter uma segurança aceitável sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (*se aplicável*).

6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira consolidada de _____ (b) em _____ (a), o resultado consolidado das suas operações e os fluxos consolidados de caixa no período de seis meses findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos _____ (f) e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

9. Com base no exame efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos das previsões constantes dos documentos anteriormente referidos, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (*se aplicável*).

10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (*se aplicável*).

Ênfases (*se aplicável*)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (b) Denominação da entidade
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo
- (d) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas
- (e) Identificar o órgão de gestão
- (f) Indicar, consoante o aplicável:

" _____ geralmente aceites"

ou

"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE V - Modelo de declaração de impossibilidade de relatório

DECLARAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE RELATÓRIO

Não pudemos examinar a informação financeira do período de seis meses findo em _____ (data), da _____ (denominação da entidade) em conformidade com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, por _____ (indicar as razões, por exemplo, não ter sido facultado o

Manual do Revisor Oficial de Contas

acesso aos documentos de suporte, não terem sido preparadas as referidas demonstrações, etc.).

Nestas condições, não podemos emitir o Relatório de Auditor previsto no artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

Directriz de Revisão/Auditoria 705

FUNDOS DE INVESTIMENTO

Agosto de 2006

ÍNDICE	Parágrafos
Introdução	1 - 3
Objectivo	4 - 5
Particularidades e Procedimentos de Validação	6 - 25
Outros Deveres e Competências do Auditor	26 - 27
Relatório de Auditoria	28 - 34
Entrada em Vigor	35
APÊNDICES	
Apêndice I - Modelo de Relatório de Auditoria a Elaborar Por Auditor Registado na CMVM Sobre Informação Anual e Semestral dos Fundos de Investimento Mobiliário.	
Apêndice II - Modelo de Relatório de Auditoria a Elaborar Por Auditor Registado na CMVM Sobre Informação Anual e Semestral dos Fundos de Investimento Imobiliário.	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 705

FUNDOS DE INVESTIMENTO

Agosto de 2006

INTRODUÇÃO

1. O Código dos Valores Mobiliários (CVM) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro, atribui aos auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a obrigação, entre outras, de emitir um relatório de auditoria sobre a informação financeira contida em documentos de prestação de informação relativa a instituições de investimento colectivo.

Esta exigência é ainda complementada,

- a) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Mobiliário, pelo disposto no n.º 1 do artigo 43.º e no artigo 67.º, ambos do Decreto-Lei n.º 252/2003, de 17 de Outubro, que obriga a que os respectivos relatórios e contas, anuais e semestrais, sejam objecto de relatório de auditoria elaborado por auditor registado na CMVM; e
 - b) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Imobiliário, pelo disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei nº 252/2003, de 17 de Outubro e alterado e republicado pelo Decreto-Lei nº 13/2005, de 7 de Janeiro que obriga a que os respectivos relatórios e contas, anuais e semestrais, sejam objecto de relatório de auditoria elaborado por auditor registado na CMVM..
2. O referido relatório integra-se no conjunto de documentos de prestação de informação anual e semestral referidos:

- a) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Mobiliário, no n.º 1 do artigo 67.º do Decreto-Lei n.º 252/2003, de 17 de Outubro, e no Plano de Contas dos Fundos de Investimento Mobiliário definido no Regulamento da CMVM n.º 16/2003, os quais são publicados de acordo com o disposto nos artigos 68.º e 70.º do referido Decreto-Lei;
 - b) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Imobiliário, nos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, os quais são publicados de acordo com o disposto no artigo 32.º do mesmo diploma.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do CVM, a informação a prestar deve ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, cabendo ao auditor registado a verificação dessas qualidades na informação financeira contida nos documentos de prestação de informação, definidos como segue:
- a) a informação é completa quando não omitir informação essencial para o investidor ou o potencial investidor;
 - b) a informação é verdadeira quando coincida com a realidade dos factos, situações, circunstâncias, valores ou perspectivas que se destina a reflectir, não induzindo em erro o investidor ou o potencial investidor;
 - c) a informação é actual quando, tendo-se verificado acontecimentos significativos após a data da sua elaboração, ela seja alterada ou complementada pela respectiva divulgação;
 - d) a informação é clara quando o seu conteúdo seja de fácil apreensão e entendimento pelo investidor ou potencial investidor;
 - e) a informação é objectiva quando os juízos de valor estejam suficientemente apoiados em factos comprovados ou em relações necessárias ou comprovadamente existentes entre esses factos;
 - f) a informação é lícita quando seja preparada em conformidade com as leis, normas e regulamentos.

OBJECTIVO

- 4. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar ao auditor registado orientação quanto aos procedimentos a adoptar e à forma e conteúdo dos relatórios a emitir, com vista a dar cumprimento aos seus deveres nos aspectos específicos exigidos pelo CVM, pelos Regimes Jurídicos dos Fundos de Investimento Mobiliário e Imobiliário e pelos Regulamentos e Instruções da CMVM.
- 5. Esta orientação complementa a DRA 700 "Relatório de Revisão/Auditoria" atentas as particularidades dos Fundos de Investimento.

PARTICULARIDADES E PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

Fundos de Investimento Mobiliário

- 6. Os Fundos de Investimento Mobiliário caracterizam-se por uma desmaterialização documental e por uma predominância de sistemas informáticos no tratamento da informação. Neste contexto, assume um maior relevo no trabalho do auditor assegurar que os testes de controlo proporcionam um nível elevado de segurança do risco e controlo, tendo em atenção a DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria e a Norma Internacional de Revisão/Auditoria (ISA) 401 - A Revisão/Auditoria num Ambiente de Sistemas de Informação Computorizados. O auditor deverá obter um nível elevado de segurança em relação ao processamento da informação e das operações de contabilização, tendo especial atenção as eventuais alterações que sejam adoptadas.
- 7. A regra da determinação diária do valor da unidade de participação obriga a procedimentos de valorização de activos e passivos e apuramento diário dos resultados, que tem reflexos no trabalho do auditor com consequências na emissão da opinião sobre os documentos de prestação de contas semestrais, que deverá ser numa forma positiva.
- 8. Nos Fundos de Investimento Mobiliário, deve o auditor, efectuar os seguintes procedimentos:

Conflitos de interesses e operações proibidas

- 9. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir que as operações foram realizadas sem gerarem conflitos de interesses e não são proibidas.

Análise da composição da carteira

10. O auditor registado deve monitorar a composição da carteira tendo como objectivo verificar o cumprimento da legislação aplicável e do Regulamento de Gestão do Fundo.

Análise das operações realizadas fora de bolsa

11. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir se as operações sobre valores mobiliários cotados, efectuadas fora de bolsa, foram realizadas nos termos e nas condições estipuladas nos normativos em vigor.
12. Como procedimentos mínimos de revisão/auditoria para a prossecução do objectivo geral definido acima, o auditor registado deve:
- confirmar se as operações realizadas fora de bolsa foram objecto de um registo especial nos termos e condições definidos e se é efectuada a actualização desses registos;
 - confirmar a existência das vantagens usufruídas pelo Fundo com a realização das operações fora de bolsa;
 - comprovar se a contraparte das operações efectuadas fora de bolsa não foi outro Fundo gerido pela mesma sociedade gestora.

Análise dos Movimentos de Subscrição e de Resgate das Unidades de Participação

13. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir:
- se, e em que termos, a sociedade gestora efectuou o controlo das subscrições e dos resgates das unidades de participação do Fundo;
 - se as subscrições e os resgates de unidades de participação foram adequada e tempestivamente registadas;
 - se, e em que termos, a sociedade gestora desencadeou os procedimentos tendentes à suspensão da emissão e do resgate quando os interesses dos participantes o aconselhem.
14. Como procedimentos mínimos de revisão/auditoria para a prossecução dos objectivos gerais definidos acima, o auditor registado deve:
- analisar, em especial no final do semestre e no final do ano, os movimentos de subscrição e de resgate de unidades de participação;
 - verificar se as operações de subscrição e de resgate foram adequada e tempestivamente registadas;
 - verificar se as respectivas quantidades subscritas e resgatadas foram consideradas no cálculo do valor unitário das unidades de participação;
 - verificar se, nos casos em que tenha havido suspensão da emissão e do resgate das unidades de participação durante o período em análise, foram cumpridos os deveres de divulgação ao público, comunicação à CMVM e os formalismos necessários às subscrições durante este período.

Análise da Valorização dos Elementos Patrimoniais do Fundo

15. O auditor registado deve ter como objectivo dispor de informação suficiente para concluir se os valores que integram a carteira do Fundo estão consistentemente avaliados e divulgados nos termos previstos no Regulamento de Gestão e de acordo com os critérios valorimétricos do correspondente Plano de Contas, nomeadamente quanto a:
- a) valores mobiliários e instrumentos do mercado monetário;
 - b) unidades de participação;
 - c) instrumentos financeiros derivados; e
 - d) outros activos que sejam passíveis de integrar a respectiva carteira.

O auditor registado deve ainda ter em especial atenção:

- (i) se os activos estão ou não admitidos à cotação em mercados regulamentados;
 - (ii) a incidência fiscal, designadamente quanto à tributação das mais e menos valias;
 - (iii) o tratamento contabilístico das diferenças cambiais;
 - (iv) a utilização consistente dos critérios utilizados na avaliação dos activos.
16. O auditor registado deve comprovar se a entidade gestora mantém actualizado um registo, com um histórico mínimo de 5 anos, e com indicação dos critérios e pressupostos utilizados para a valorização das diferentes categorias de elementos que integram o património do Fundo.

Erros

17. O auditor registado deve executar os procedimentos adequados para concluir da eficácia dos mecanismos de controlo interno tendentes a evitar e detectar possíveis erros no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e resgate ao património do Fundo. Caso tenham ocorrido erros, deverá verificar se houve lugar a eventual ressarcimento dos prejuízos sofridos pelos participantes ou pelo Fundo e se a entidade gestora procedeu a esse ressarcimento por sua iniciativa e nos prazos legalmente estabelecidos.

Fundos de Investimento Imobiliário

18. Nos Fundos de Investimento Imobiliário, deve o auditor registado efectuar os seguintes procedimentos:

Conflitos de interesses e operações proibidas

19. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir que as operações foram realizadas sem gerarem conflitos de interesses e que não são proibidas.

Análise da composição da carteira

20. O auditor registado deve monitorar a composição da carteira tendo como objectivo verificar o cumprimento da legislação aplicável e do Regulamento de Gestão do fundo.

Análise das operações realizadas

21. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir se as operações foram realizadas nos termos e nas condições estipuladas nos normativos em vigor, validando a inscrição dos factos sujeitos a registo relativos aos imóveis do Fundo.

Análise dos Movimentos de Subscrição e de Resgate das Unidades de Participação

22. O auditor registado deve dispor de informação suficiente para concluir:
- se, e em que termos, a sociedade gestora efectuou o controlo das subscrições e dos resgates das unidades de participação do Fundo;
 - se as subscrições e os resgates de unidades de participação foram adequada e tempestivamente registadas;
 - se, e em que termos, a sociedade gestora desencadeou os procedimentos tendentes à suspensão da emissão e do resgate quando os interesses dos participantes o aconselhem.
23. Como procedimentos mínimos de revisão/auditoria para a prossecução dos objectivos gerais definidos acima, o auditor registado deve:
- analisar, em especial no final do semestre e no final do ano, os movimentos de subscrição e de resgate de unidades de participação;
 - verificar se as operações de subscrição e de resgate foram adequada e tempestivamente registadas;
 - verificar se as respectivas quantidades subscritas e resgatadas foram consideradas no cálculo do valor

unitário das unidades de participação;

- verificar se, nos casos em que tenha havido suspensão da emissão e do resgate das unidades de participação durante o período em análise, foram cumpridos os deveres de divulgação ao público, comunicação à CMVM e os formalismos necessários às subscrições durante este período.

Análise da Valorização dos Elementos Patrimoniais do Fundo

24. O auditor registado deve ter como objectivo dispor de informação suficiente para concluir se os valores que integram a carteira do Fundo estão consistentemente avaliados e divulgados nos termos previstos no Regulamento de Gestão e de acordo com os critérios valorimétricos do correspondente Plano de Contas, nomeadamente quanto a:
- a) imóveis de rendimento;
 - b) imóveis detidos para revenda;
 - c) projectos de construção;
 - d) instrumentos derivados e de cobertura de risco;
 - e) participações em sociedades imobiliárias; e
 - f) outros activos e passivos que sejam passíveis de integrar a respectiva carteira.

O auditor registado deve ter em especial atenção a incidência fiscal, designadamente quanto à tributação das mais e menos valias e, quando aplicável, o tratamento contabilístico das diferenças cambiais.

Erros

25. O auditor registado deve executar os procedimentos adequados para concluir se ocorreram erros no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e resgate ao património do Fundo. Caso tenham ocorrido erros, deverá verificar se houve lugar a ressarcimento dos prejuízos sofridos pelos participantes ou pelo Fundo e se a entidade gestora procedeu a esse ressarcimento por sua iniciativa e nos prazos legalmente estabelecidos.

OUTROS DEVERES E COMPETÊNCIAS DO AUDITOR

26. Ao abrigo do n.º 2 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 252/03, de 17 de Outubro, caso de trate de Fundos de Investimento Mobiliário, e ao abrigo do n.º 5 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, caso se trate de Fundos de Investimento Imobiliário, deve o auditor comunicar à CMVM os factos de que tenha tido conhecimento no exercício das suas funções que:
- sejam susceptíveis de constituir infracção às normas legais ou regulamentares da actividade dos Fundos; ou que
 - possam determinar a elaboração de relatório qualificado, devendo ser objecto de comunicação os factos ou as situações que justifiquem a emissão de um Relatório de Auditoria nas modalidades de "opinião com reservas", "escusa de opinião", ou "opinião adversa".
27. O auditor registado deve também verificar da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras e assegurar-se que o mesmo não contém quaisquer referências a rendibilidades futuras do Fundo.

RELATÓRIO DE AUDITORIA

28. O papel normalizado em que é emitido o relatório de auditoria deve incluir, além dos elementos constantes do parágrafo 12 da DRA 700, o número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM.
29. A redacção do relatório de auditoria segue os padrões da DRA 700, com as seguintes referências específicas:
- a) no capítulo da introdução, inclusão do relatório de gestão nos documentos de prestação de contas;
 - b) no capítulo das responsabilidades, quanto ao:

- órgão de gestão, acrescentar que a informação satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM, e
 - auditor registado, verificar que a informação financeira contida nos documentos de contas satisfaz as qualidades de ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM.
- c) no capítulo do âmbito, mencionar:
- a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras;
 - a referência a que a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita; e
 - no ponto relativo ao conteúdo da descrição sucinta do exame realizado, a referência à análise tecida de acordo com:
 - (I) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Mobiliário, o exigido no n.º 2 do artigo 67.º do Decreto-Lei n.º 252/03, de 17 de Outubro, e no Regulamento da CMVM n.º 15/2003, particularmente no que respeita:
 - (i) ao cumprimento do Regulamento de Gestão do fundo;
 - (ii) à adequada avaliação dos valores do fundo (em especial no que se refere a valores não cotados em mercado regulamentado e a derivados negociados fora de mercado regulamentado);
 - (iii) ao cumprimento dos critérios de avaliação definidos nos documentos constitutivos;
 - (iv) à realização das operações, sobre valores cotados, fora de mercado nos termos e condições previstas na lei e respectiva regulamentação;
 - (v) ao registo e controlo dos movimentos de subscrição e resgate das unidades de participação do fundo; e
 - (vi) ao ressarcimento e divulgação dos prejuízos causados por erros ocorridos no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e de resgate ao património do fundo nos termos e condições regulamentarmente previstas;
 - (II) no caso de se tratar de Fundos de Investimento Imobiliário, o exigido no n.º 4 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, e no artigo 25.º do Regulamento da CMVM n.º 8/2002, particularmente no que respeita:
 - (i) ao cumprimento do Regulamento de Gestão do fundo;
 - (ii) à inscrição dos factos sujeitos a registo relativos aos imóveis do fundo;
 - (iii) à adequada valorização dos valores do fundo;
 - (iv) à não realização de qualquer operação vedada (particularmente as transacções entre diferentes fundos administrados pela mesma sociedade) e a realização de operações dependentes de autorização ou não oposição da CMVM nos termos e condições definidas na lei e respectiva regulamentação;
 - (v) ao registo e controlo das operações de subscrição e resgate das unidades de participação do fundo; e
 - (vi) ao ressarcimento e divulgação dos prejuízos causados por erros ocorridos no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e de resgate ao património do fundo nos termos e condições regulamentarmente previstas;
- d) no capítulo da opinião, mencionar que a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.

30. Embora os documentos de prestação de contas não devam fazer referência a rendibilidades futuras, admite-se que os mesmos possam conter informação financeira prospectiva. Neste caso, o auditor deve ter especial atenção na verificação dos pressupostos, critérios e coerência desta informação e no relatório de auditoria deve fazer referência à sua existência, com as seguintes especificidades:
- a) acrescentar no capítulo da responsabilidade um parágrafo com a redacção seguinte:
"A informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado."
 - b) acrescentar no capítulo do âmbito um parágrafo com a redacção seguinte:
"... das previsões constantes dos documentos de prestação de contas com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência."
 - c) no capítulo da opinião deve ser acrescentado um parágrafo com a redacção seguinte:
"Baseados no nosso exame dos suportes de pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas."
31. Os modelos de relatório de auditoria para as contas de Fundos de Investimento Mobiliário e de Fundos de Investimento Imobiliário constam, respectivamente, dos Apêndices I e II.

RELATÓRIO DE AUDITORIA MODIFICADO

32. Para além das situações modificativas contempladas na DRA 700, acrescem as seguintes situações:
- a) a não concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com a contida nos restantes documentos de prestação de contas deve dar lugar a uma reserva por desacordo;
 - b) a inexistência de qualquer das qualidades exigidas pelo CVM deve dar lugar a uma reserva por desacordo ou a uma opinião adversa.
33. No caso da existência de uma reserva por desacordo prevista na alínea b) do parágrafo 32, o parágrafo da opinião deve ser modificado como segue:
"Em nossa opinião, excepto quanto à não verificação das qualidades da informação financeira referidas nos parágrafos nºs _____ (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, as demonstrações financeiras apresentam ..."
34. No caso de se tratar de informação financeira prospectiva explanada em termos vagos não quantificados, o auditor não estará normalmente em condições de realizar qualquer trabalho, expressando uma escusa de opinião quanto a essa informação. A não concordância com o suporte dos pressupostos em que se baseia a informação financeira prospectiva dá lugar a modificações nos termos da RT 11 "Revisão/Auditoria da Informação Financeira Prospectiva" ou DRA que a vier a substituir.

ENTRADA EM VIGOR

35. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 18 de Agosto de 2006.

APÊNDICE I - Modelo de Relatório de Auditoria a Elaborar Por Auditor Registrado na CMVM Sobre Informação Anual e Semestral dos Fundos de Investimento Mobiliário

RELATÓRIO DE AUDITORIA

Introdução

1. Nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Código dos Valores Mobiliários (CVM) e do n.º 1 do

artigo 43.º e do n.º 2 do artigo 67.º do Decreto-Lei n.º 252/03, de 17 de Outubro, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação financeira do _____ (a) findo em _____ (b), do Fundo de Investimento Mobiliário _____ (c), gerido pela entidade gestora _____ (d), incluída no Relatório de Gestão, no Balanço (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital do fundo de _____ euros, incluindo um resultado líquido (e) de _____ euros), na Demonstração dos Resultados e na Demonstração dos Fluxos de Caixa do _____ (a) findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (f).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de _____ (g) da entidade gestora _____ (d):
 - a) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do fundo, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa;
 - b) a informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados, atentas as especificidades dos Fundos de Investimento Mobiliário;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a sua actividade, posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado (se aplicável).
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria emitidos pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por _____ (g), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação do adequado cumprimento do Regulamento de Gestão do fundo ;
 - a verificação da adequada avaliação dos valores do fundo (em especial no que se refere a valores não cotados em mercado regulamentado e a derivados negociados fora de mercado regulamentado);
 - a verificação do cumprimento dos critérios de avaliação definidos nos documentos constitutivos;
 - a verificação da realização das operações sobre valores cotados, mas realizadas fora de mercado nos termos e condições previstas na lei e respectiva regulamentação (se aplicável);
 - a verificação do registo e controlo dos movimentos de subscrição e resgate das unidades de participação do fundo;
 - a verificação do ressarcimento e divulgação dos prejuízos causados por erros ocorridos no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e de resgate ao património do fundo nos termos e condições regulamentarmente previstas (se aplicável);
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e

- a apreciação sobre se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:
- a) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
 - b) das previsões constantes dos referidos documentos, com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (se aplicável).
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras referidas no parágrafo 1 acima apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de _____ (c), gerido pela entidade gestora _____ (d), em _____ (b), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa do _____ (a) findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal para os fundos de investimento mobiliário e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (se aplicável).
10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (se aplicável).

Ênfases (se aplicável)

11. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- a) Indicar, consoante o aplicável: "exercício" (caso das contas anuais) ou "semestre" (caso das contas semestrais)
- b) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- c) Denominação do fundo
- d) Designação da entidade gestora do fundo
- e) Quando negativo, acrescentar: "negativo"
- f) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas
- g) Identificar o órgão de gestão

APÊNDICE II - Modelo de Relatório de Auditoria a Elaborar Por Auditor Registado na CMVM Sobre Informação Anual e Semestral dos Fundos de Investimento Imobiliário

RELATÓRIO DE AUDITORIA

Introdução

1. Nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Código dos Valores Mobiliários (CVM) e com a redacção actual do n.º 3 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 60/2002, de 20 de Março, apresentamos o nosso Relatório de Auditoria sobre a informação financeira do _____ (g) findo em _____ (a), do Fundo de Investimento Imobiliário _____ (b), gerido pela entidade gestora _____ (c), incluída no Relatório de Gestão, no Balanço (que evidencia um total de _____ euros e um total de capital do fundo de _____ euros, incluindo um resultado líquido (d) de _____ euros), na Demonstração dos Resultados e na Demonstração dos Fluxos de Caixa do _____ (g) findo naquela data, e nos correspondentes Anexos (e).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de _____ (f) da entidade gestora _____ (c):
- a) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira do fundo, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa;
 - b) a preparação da informação financeira histórica, que seja preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que seja completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo CVM;
 - c) a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados, atentas as especificidades dos Fundos de Investimento Imobiliário;
 - d) a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado;
 - e) a informação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a actividade do fundo, posição financeira ou resultados; e
 - f) a informação financeira prospectiva, que seja elaborada e apresentada com base em pressupostos e critérios adequados e coerentes e suportada por um sistema de informação apropriado (se aplicável).
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a informação financeira contida nos documentos de prestação de contas acima referidos, designadamente sobre se é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita, conforme exigido pelo Código dos Valores Mobiliários, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso exame.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por _____ (f), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação do adequado cumprimento do Regulamento de Gestão do fundo ;
 - a verificação da inscrição dos factos sujeitos a registo relativos aos imóveis do fundo;
 - a verificação da adequada valorização dos valores do fundo;
 - a verificação da não realização de qualquer operação vedada (particularmente as transacções entre diferentes fundos administrados pela mesma sociedade) e da realização de operações dependentes de autorização ou não oposição da CMVM nos termos e condições definidas na lei e respectiva regulamentação;
 - a verificação do registo e controlo das operações de subscrição e resgate das unidades de participação do fundo;
 - a verificação do ressarcimento e divulgação dos prejuízos causados por erros ocorridos no processo de valorização e divulgação do valor da unidade de participação ou na imputação das operações de subscrição e de resgate ao património do fundo nos termos e condições regulamentarmente previstas (se aplicável);

- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade;
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras; e
 - a apreciação sobre se a informação financeira é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
5. O nosso exame abrangeu ainda a verificação:
- a) da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com os restantes documentos de prestação de contas; e
 - b) das previsões constantes dos referidos documentos, com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência (se aplicável).
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras referidas no parágrafo 1 acima apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de _____ (b), gerido pela entidade gestora _____ (c), em _____ (a), o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no _____ (g) findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal para os fundos de investimento imobiliário e a informação nelas constante é completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita.
9. Baseados no nosso exame dos suportes dos pressupostos das previsões constantes dos documentos de prestação de contas, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a crer que esses pressupostos não proporcionam uma base aceitável para tais previsões. Em nossa opinião, estas previsões estão preparadas de forma coerente com base naqueles pressupostos e os critérios usados são consistentes com a informação financeira histórica contida nos documentos de prestação de contas (se aplicável).
10. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes (se aplicável).

Ênfases (se aplicável)

11. (Descrição das ênfases)

.....(Data)

.....(Assinatura)

.....(Nome e número de inscrição no Registo de Auditores da CMVM)

LEGENDAS

- (a) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (b) Denominação do fundo
- (c) Designação da entidade gestora
- (d) Quando negativo inserir "negativo"
- (e) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas
- (f) Identificar o órgão de gestão
- (g) Indicar, consoante o aplicável: "exercício" (no caso de contas anuais) ou "semestre" (no caso de contas semestrais)

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS QUE INCLUAM COMPARATIVOS

Novembro de 1998

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1-6
Trabalho de Campo	7-12
Relato	13-24

Introdução

1. É geralmente reconhecida a necessidade de os utilizadores das demonstrações financeiras de uma entidade disporem de informação comparativa do exercício anterior que lhes permita identificar tendências e apreciar a evolução da posição financeira, dos resultados e dos fluxos de caixa da entidade.
2. Os planos de contabilidade que, entre nós, têm vindo a ser publicados na sequência da introdução no normativo nacional das diversas directivas comunitárias, designadamente a 4ª Directiva, vieram, por isso, tornar obrigatória a apresentação de comparativos nas demonstrações financeiras.
3. Os comparativos, também designados por números correspondentes, são as quantias e outras divulgações (quantitativas) do exercício precedente apresentadas como parte integrante das demonstrações financeiras do exercício corrente, conforme exigido pela lei e pelas normas contabilísticas aplicáveis, e destinam-se a ser lidos juntamente com as respectivas quantias e outras divulgações do exercício corrente.
4. A comparabilidade dos números correspondentes incluídos nas demonstrações financeiras pressupõe a consistência tanto das políticas contabilísticas adoptadas relativamente a princípios, incluindo métodos e critérios, como da forma de apresentação. A comparabilidade exige também adequada divulgação do período a que se referem as demonstrações financeiras do exercício corrente e do período a que respeitam os números correspondentes do exercício anterior, quando tais períodos não sejam homólogos ou tenham duração diferente.
5. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar ao revisor/auditor orientação quanto aos procedimentos a adoptar relativamente a comparativos, quando estes estejam incluídos e façam parte integrante de demonstrações financeiras objecto de revisão/auditoria.
6. Esta DRA aplica-se, com as devidas adaptações, a outros trabalhos que incluam comparativos. Não se aplica, contudo, quando eventualmente sejam apresentadas demonstrações financeiras separadas para efeitos comparativos, em vez de comparativos integrados nas demonstrações financeiras do exercício corrente.

Trabalho de Campo

7. O revisor/auditor deve determinar se os comparativos estão em conformidade, em todos os aspectos materialmente relevantes, com a estrutura de relato financeiro subjacente às demonstrações financeiras objecto de exame e das quais são parte integrante. A materialidade de qualquer erro é julgada em termos da sua relação com o exercício corrente.
8. Para tanto, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente de que cada um dos comparativos foi determinado em bases idênticas às do exercício corrente. A extensão dos procedimentos de revisão/auditoria realizados relativamente aos comparativos é significativamente menor que a da revisão/auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente, sendo geralmente limitada a assegurar que os números correspondentes estão correctamente apresentados e apropriadamente classificados.
9. Consequentemente, o revisor/auditor terá a responsabilidade de verificar:
 - a) se as quantias e as divulgações correspondentes são as que foram apresentadas no exercício anterior ou se foram feitas correcções e/ou divulgações apropriadas; e
 - b) se as políticas contabilísticas em que se baseiam os comparativos são consistentes com as do exercício corrente, ou se foram feitas correcções e/ou divulgações apropriadas.

10. Se o revisor/auditor, ao executar o seu trabalho sobre o exercício corrente ou ao realizar os procedimentos referidos no parágrafo anterior, vier a tomar conhecimento de possíveis distorções materialmente relevantes que afectem os comparativos, deve adoptar procedimentos adicionais apropriados.
11. Verificando-se alterações no tocante às políticas contabilísticas adoptadas ou à forma de apresentação das demonstrações financeiras de um exercício para o outro, o revisor/auditor deve observar o disposto na Directriz de Revisão/Auditoria 520 - Verificação da Aplicação do Princípio Contabilístico da Consistência “.
12. Para além do referido nos parágrafos 9 a 11 acima, deverá o revisor/auditor:
 - a) quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tenham sido examinadas por outro revisor/auditor, observar, com as adaptações adequadas, o disposto na Directriz de Revisão/Auditoria 600 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Audidores e de Técnicos ou Peritos “; ou
 - b) quando as demonstrações financeiras do exercício anterior não tenham sido sujeitas a revisão/auditoria, observar, relativamente às rubricas do balanço, o disposto na Directriz de Revisão/Auditoria 500 - Influência dos Saldos de Abertura nos Saldos Finais a Certificar “.

Relato

13. Quando os comparativos do exercício anterior não lhe mereçam reparo, o revisor/auditor não lhes fará qualquer referência na certificação/relatório.
14. Quando não seja feita adequada divulgação de períodos não homólogos ou de duração diferente, o revisor/auditor deverá suprir a falta de informação numa ênfase.
15. O revisor/auditor, quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tiverem sido examinadas por outro revisor/auditor, decidirá, com base no trabalho realizado de acordo com a alínea a) do parágrafo 12 acima:
 - a) ou assumir como sua a opinião do outro revisor/auditor, caso em que não lhe fará qualquer referência na sua certificação/relatório;
 - b) ou, por considerar não conclusivos os procedimentos realizados, referir expressamente no parágrafo da opinião que as demonstrações financeiras do exercício anterior foram examinadas por outro revisor/auditor e que se escusa a dar opinião sobre os comparativos.
16. Quando exista opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do exercício anterior, seja a do próprio seja a do revisor/auditor precedente que ele assuma, o revisor/auditor deve tomar em consideração se a certificação/relatório do exercício anterior foi modificada por situações que afectaram a opinião, descritas no parágrafo das reservas, as quais deram lugar a opinião com reservas, a opinião adversa ou a escusa de opinião. Terá portanto de verificar se a situação que deu lugar às reservas no exercício anterior:
 - (i) foi resolvida no exercício corrente;
 - (ii) continua por resolver e dá lugar a reservas no exercício corrente; ou
 - (iii) está por resolver mas não dá lugar a reservas no exercício corrente.
17. Quando a situação foi resolvida no exercício corrente, o revisor/auditor deve verificar se:
 - a) tal resolução foi apropriadamente contabilizada; neste caso, uma vez que apenas são afectados os comparativos, a situação deve ser descrita na certificação/relatório como ênfase;
 - b) a resolução não foi apropriadamente contabilizada; por ter efeitos materialmente relevantes nas contas do exercício corrente, a situação será tratada como reserva afectando, portanto, a opinião sobre as demonstrações financeiras do exercício corrente.
18. Quando a situação continua por resolver e dá lugar a reserva no exercício corrente, a respectiva descrição abrangerá tanto as quantias do exercício corrente como as do exercício anterior, estas últimas, de preferência, entre parêntesis.
19. Quando a situação está por resolver mas não dá lugar a reservas no exercício corrente, deve a situação, por apenas afectar os comparativos, ser descrita na certificação/relatório como ênfase.

20. Quando exista opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do exercício anterior, seja a do próprio seja a do revisor/auditor precedente que ele assuma, o revisor/auditor deve tomar em consideração se a certificação/relatório do exercício anterior foi modificada por incertezas fundamentais que não afectaram a opinião (ênfases). Tais incertezas fundamentais deverão ser descritas na certificação/relatório do exercício corrente:
- a) como ênfase abrangendo ambos os exercícios, se se mantiverem no exercício corrente; ou
 - b) como ênfase apenas aos comparativos, se não se mantiverem no exercício corrente.
21. A descrição das ênfases referidas no parágrafo 14, na primeira parte do parágrafo 17, no parágrafo 19 e na alínea b) do parágrafo 20 deverá ser iniciada pela seguinte expressão ou semelhante:
- "Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamo a atenção, relativamente aos comparativos do exercício anterior, para ...".*
22. Em certas circunstâncias invulgares, pode o revisor/auditor, ao examinar as demonstrações financeiras do exercício corrente, aperceber-se de uma situação que afecte materialmente as demonstrações financeiras do exercício anterior e não tenha sido considerada na respectiva certificação/relatório. Em tais circunstâncias, deve solicitar ao órgão de gestão a correspondente correcção, e se os comparativos:
- a) foram corrigidos e foi feita adequada divulgação, o revisor/auditor não fará qualquer referência na sua certificação/relatório; ou
 - b) foram corrigidos mas não foi feita adequada divulgação, o revisor/auditor fará, na sua certificação/relatório, a divulgação apropriada numa ênfase; ou
 - c) não foram corrigidos, o revisor/auditor considerará as implicações na sua certificação/relatório, expressando uma reserva sobre os comparativos, a qual, em casos extremos, poderá conduzir a uma escusa de opinião ou uma opinião adversa sobre os comparativos, conforme as circunstâncias.
23. Se as demonstrações financeiras do exercício anterior não tiverem sido examinadas, o revisor/auditor deve, relativamente aos comparativos, divulgar o facto numa ênfase. A divulgação, todavia, não o isenta de aplicar os procedimentos referidos na alínea b) do parágrafo 12 acima.
24. Quando as demonstrações financeiras não incluam números correspondentes, e não se trate do primeiro exercício de actividade, a situação deve ser tratada em moldes semelhantes aos referidos no parágrafo 34 c) e 37 da DRA 700 - Certificação Legal das Contas.

Directriz de Revisão/Auditoria 790

Janeiro de 2003

Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 3
OBJECTIVO	4
CONTEÚDO DO RELATÓRIO	5 - 14
ENTRADA EM VIGOR	15
Apêndice - Exemplo Ilustrativo de Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 790

Janeiro de 2003

Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada

INTRODUÇÃO

1. O n.º 2 do artigo 451.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estabelece:

"2. O membro do conselho fiscal que for revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão, completar o exame das contas com vista à sua certificação legal e elaborar relatório anual sobre a fiscalização efectuada."
2. Por seu lado a alínea a) do n.º 1 do artigo 52.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, refere que compete ao revisor oficial de contas no exercício da revisão legal das contas, entre outras coisas:

"a) Elaborar relatório anual sobre a fiscalização efectuada, concluindo, entre outros aspectos, sobre a modalidade de certificação legal das contas ou a declaração de impossibilidade de certificação legal e também sobre a conformidade do relatório de gestão com as contas do exercício, distinto do relatório e ou do parecer exigido por lei ao órgão de fiscalização em que se integre, dentro dos prazos legais que vinculam este último, a apresentar ao órgão de gestão e, se o entender, à assembleia geral."
3. Quando se trate de auditoria estatutária ou contratual, o relatório anual sobre a fiscalização efectuada só será obrigatório se tal estiver previsto nos estatutos ou no contrato, mas nada impede que o revisor/auditor o apresente no seu próprio interesse ou conveniência.

OBJECTIVO

4. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar na elaboração do referido relatório.

CONTEÚDO DO RELATÓRIO

5. Este relatório destina-se a descrever o trabalho efectuado e as eventuais dificuldades encontradas, bem como a transmitir observações e/ou informações complementares à certificação (legal) das contas que o revisor/auditor entenda conveniente.
6. Neste relatório deve ser expressamente referido que foi efectuada a revisão/auditoria da entidade de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria aprovadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).
7. Deverá também ser expressamente referido que, em resultado do exame efectuado, foi emitida certificação (legal) das contas ou declaração de impossibilidade de certificação, indicando a data de emissão.
8. Podem seguidamente ser incluídos quaisquer aspectos que o revisor/auditor entenda desenvolver relativamente às reservas e ênfases constantes na certificação (legal) das contas.
9. Devem ser referidas todas as situações cuja inclusão neste relatório resulte de determinações da OROC, como por exemplo:
 - falta de preparação da Demonstração dos Fluxos de Caixa pelas entidades não abrangidas pelo Regulamento 93/11 da CMVM, mas que satisfaçam os requisitos do n.º 2 do art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais [ponto 6 b) da Circular n.º 81/99, de 20/07]; ou
 - não adopção do sistema de inventário permanente por entidade que a tal esteja obrigada, independentemente de se justificar, ou não, uma reserva na certificação (legal) das contas (ponto 4 d) da Circular n.º 08/01, de 25/01).
10. Podem ser referidos quaisquer outros aspectos que, por não terem materialidade, não foram incluídos na certificação (legal) das contas, mas que o revisor/auditor entenda que devem ficar registados ou que merecem ser levados ao conhecimento do destinatário, como por exemplo:
 - erros, omissões ou inconsistências nas contas;
 - omissões ou insuficiências de informação que o revisor/auditor entenda dever assinalar (cheques dados como garantias e não contabilizados, cauções e garantias prestadas, situação dos depósitos de garantia, responsabilidade pela detenção de bens de terceiros, etc);

- limitações de âmbito;
 - alterações de políticas contabilísticas; ou
 - riscos ou contingências, incluindo litígios pendentes.
11. Podem também ser relatados os procedimentos efectuados nas diversas áreas de trabalho e as conclusões atingidas, em especial as menos satisfatórias.
12. Em caso algum podem as matérias tratadas neste relatório substituir as reservas ou as ênfases que devam constar na certificação (legal) das contas.
13. Este relatório servirá ainda para descrever outras situações que o revisor/auditor entenda dever relatar, como por exemplo:
- deficiências na gestão e no controlo das existências;
 - inexistência de ou deficiências na contabilidade de custos;
 - inadequado controlo do processamento de compras;
 - inexistência de planeamento financeiro e operacional;
 - deficiências na política de pessoal;
 - inadequação da política de seguros;
 - deficiente planeamento fiscal;
 - outros pontos fracos nos sistemas de controlo interno, de contabilidade e/ou de informação de gestão em uso;
 - incumprimento de requisitos legais, estatutários ou de entidades reguladoras; ou
 - dependência de clientes ou fornecedores.
14. Ao descrever as situações referidas no ponto anterior, e/ou eventualmente outras, o revisor/auditor deve referir os procedimentos adoptados pela entidade, os seus efeitos negativos e as acções correctivas que propõe, bem como comentar a eventual implementação de recomendações feitas anteriormente. Quando as circunstâncias o justificarem, as situações poderão ser descritas em relatório separado, dirigido aos mesmos destinatários.

Deve finalmente ser expressa pelo revisor/auditor, neste relatório, a sua apreciação da conformidade da informação financeira constante do relatório do órgão de gestão com as demonstrações financeiras do exercício.

ENTRADA EM VIGOR

15. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 7 de Fevereiro de 2003.

Apêndice - Exemplo Ilustrativo de Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada

Este Apêndice, que não faz parte da DRA 790 nem pretende ser exaustivo relativamente a todas as situações previstas na mesma, tem apenas como objectivo ilustrar a sua aplicação, não devendo portanto ser adoptado como um modelo.

Exmos. Accionistas
e/ou Exmo. Conselho de Administração
da Empresa ABC, SA

Exmos. Senhores.

1. O presente relatório é emitido nos termos do n.º 2 do art.º 451.º do Código das Sociedades Comerciais e da alínea a) do n.º 1 do art.º 52.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro.
2. Procedemos à revisão legal das contas dessa Empresa relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X1,

de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria aprovadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e com a extensão considerada necessária nas circunstâncias. Em resultado do exame efectuado emitimos a respectiva certificação legal das contas com data de 23 de Janeiro de 20X2.

3. O nosso trabalho incluiu, entre outros aspectos, o seguinte:
- (1) Reuniões com o Conselho de Administração e outros responsáveis e leitura das actas respectivas, tendo solicitado e obtido os esclarecimentos que considerámos necessários.
 - (2) Apreciação da adequação e consistência das políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa e que se encontram divulgadas no Anexo.
 - (3) Verificação da conformidade das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos que lhes servem de suporte.
 - (4) Análise do sistema de controlo interno, com vista ao planeamento do âmbito e extensão dos procedimentos de revisão/auditoria, que incidiu especialmente nas áreas de compras, recepção e contas a pagar, vendas, expedição e contas a receber, imobilizações e gastos com pessoal, tendo sido efectuados os testes de controlo apropriados.
 - (5) Realização dos testes substantivos seguintes, que considerámos adequados em função da materialidade dos valores envolvidos:
 - a) Inspecção física dos principais elementos do imobilizado corpóreo, confirmação directa da titularidade de bens sujeitos a registo e dos eventuais ónus ou encargos incidentes sobre tais bens.
 - b) Observação das operações de inventariação física de existências, incluindo a apreciação das normas internas aplicáveis à sua execução, testes das contagens efectuadas e da respectiva valorização, cálculo e compilação.
 - c) Confirmação directa e por escrito junto de terceiros (bancos, clientes, fornecedores e outros) dos saldos de contas, responsabilidades e garantias prestadas ou obtidas, análise e teste das reconciliações subsequentes preparadas pela Empresa; nos casos em que não foi obtida resposta, efectuámos os procedimentos alternativos que considerámos necessários.
 - d) Verificação da titularidade de títulos negociáveis em carteira e das respectivas cotações na data do fecho do exercício, e apreciação da variação de tais cotações até à data da certificação.
 - e) Análise e teste das reconciliações bancárias preparadas pela Empresa.
 - f) Solicitação directa a advogados e outras entidades de informações sobre cobranças em curso, litígios ou acções judiciais pendentes e reclamações e impugnações fiscais, bem como honorários em dívida.
 - g) Análise das situações justificativas da constituição de provisões para redução de activos, para passivos ou responsabilidades contingentes ou para outros riscos.
 - h) Verificação da situação fiscal e da adequada contabilização dos impostos, bem como da situação relativa à Segurança Social.
 - i) Verificação da situação relativa aos benefícios de reforma, pré-reforma e "stock options".
 - j) Análise e teste dos vários elementos de custos, proveitos, perdas e ganhos registados no exercício, com particular atenção ao seu balanceamento, diferimento e acréscimo.
 - k) Análise das operações e saldos com as entidades relacionadas.
 - l) Apreciação da política de seguros do imobilizado e do pessoal, incluindo a actualização dos capitais seguros.
 - (6) Solicitação da Declaração do órgão de gestão, a qual não foi obtida do actual Conselho de Administração com a alegação de que não pode assumir responsabilidade pela contabilização de transacções anteriores a 30 de Setembro de 20X1, data de referência da transmissão para a sociedade XYZ, Limitada, da titularidade de 55% das acções da Empresa. Em face desta recusa, procedemos a testes substantivos adicionais relativamente às operações e saldos naquela data com a sociedade DEF, Limitada, anterior titular das

referidas acções, pelo que não consideramos de qualquer modo afectado ou limitado o âmbito do nosso exame.

4. Em consequência do trabalho efectuado, entendemos dever relatar os seguintes aspectos que, por não terem materialidade, não foram incluídos na nossa certificação legal das contas:
 - (1) A Empresa não vem praticando uma adequada política de especialização de exercícios no tocante a seguros e comissões a intermediários, estimando-se todavia que o efeito conjunto sobre os resultados do exercício não deverá ultrapassar os 2 500 Euros.
 - (2) Embora a respectiva contabilização seja adequada, o Anexo não refere que a quantia de 350 000 Euros em dívida à Segurança Social, constante do passivo a médio e longo prazo, foi objecto de um acordo em condições favoráveis para a Empresa, com redução a metade da taxa de juro e pagamento diferido de tais juros.
5. Para além dos aspectos referidos no Ponto 4, entendemos ainda dever relatar, dada a sua relevância e significado, os aspectos de controlo interno, de contabilidade e/ou de informação de gestão em uso ou outros, seguintes:
 - (1) Não estão estabelecidos procedimentos destinados a garantir que os bens de imobilizado foram efectivamente recepcionados antes de se proceder ao seu pagamento ao fornecedor, o que poderá ter como consequência a existência de activos reflectidos no balanço que não são reais (neste caso, sem existência física). Recomendamos que sejam instituídos procedimentos de controlo interno adequados nesta área.
 - (2) O projecto em curso de abertura de novas delegações não se encontra apoiado por um adequado estudo de mercado e de análise do investimento envolvido, o que poderá pôr em causa o sucesso do projecto nos termos pretendidos. Recomendamos que a situação seja analisada e se proceda ao referido estudo e análise ou, se for o caso, se fundamentem as razões da sua não realização.
 - (3) Não foi ainda revogada a procuração conferida pelo anterior Conselho de Administração ao Sr. F, sócio da sociedade DEF, Limitada. Dado o teor da procuração, poderão ocorrer factos sem o conhecimento do presente Conselho de Administração e que não seja sua intenção autorizar pelo que recomendamos que se proceda à revogação da referida procuração.
6. Finalmente, cumpre-nos informar que apreciamos o relatório do Conselho de Administração, o qual satisfaz os requisitos legais, excepto quanto à evolução previsível dos negócios sociais, a qual não se encontra abordada no mesmo e que verificámos a conformidade da informação financeira nele constante com as demonstrações financeiras do exercício.

Lisboa, 23 de Janeiro de 20X2

(Assinatura)

Directriz de Revisão/Auditoria 800

Dezembro de 2001

Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 3
CONSIDERAÇÕES GERAIS	4 - 10
RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO COM UM REGIME DE CONTABILIDADE QUE NÃO SEJA O DAS NORMAS NACIONAIS OU INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	11 - 13
RELATÓRIOS SOBRE RUBRICAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	14 - 19
RELATÓRIOS SOBRE CONFORMIDADE COM REQUISITOS CONTRATUAIS OU LEGAIS	20 - 23

RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS

24 - 29

ENTRADA EM VIGOR

30

Apêndice I - Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com um Regime de Contabilidade que não seja o das Normas Nacionais ou Internacionais de Contabilidade

Apêndice II - Exemplos de Relatórios sobre Rubricas das Demonstrações Financeiras

Apêndice III - Exemplos de Relatórios sobre Conformidade

Apêndice IV - Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

INTRODUÇÃO

1. Relativamente a trabalhos com finalidade especial, as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõem nos seus parágrafos 5 e 27 o seguinte:

5. As Normas e Directrizes de Revisão/Auditoria aplicam-se ao exame completo (revisão/auditoria) das demonstrações financeiras e a outras funções de interesse público, bem como a serviços relacionados, que compreendem exames simplificados ("reviews"), procedimentos de revisão/auditoria acordados com o cliente e trabalhos de compilação de informação financeira.

27. Quando o trabalho tenha um objecto, uma finalidade e/ou um âmbito específico ou limitados, tais circunstâncias devem ser claramente descritas no relatório e tidas em conta na opinião.

2. A finalidade desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e dar orientação no que respeita a trabalhos de revisão/auditoria com finalidade especial que incluam:

- a) demonstrações financeiras preparadas de acordo com um regime de contabilidade que não seja o das Normas Nacionais (princípios contabilísticos definidos na Directriz Contabilística n.º 18 "Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites" ou os aplicáveis ao respectivo sector em Portugal) ou Internacionais de Contabilidade;
- b) determinadas contas, elementos de contas, ou rubricas de uma demonstração financeira;
- c) verificação da conformidade com acordos contratuais ou requisitos legais; e
- d) demonstrações financeiras resumidas.

Esta DRA não se aplica aos serviços relacionados que consistam em exames simplificados, procedimentos acordados com o cliente e trabalhos de compilação de informação financeira, os quais são objecto de DRA específicas. Também não se aplica aos trabalhos que consistam no exame de sistemas contabilísticos e de controlo interno.

3. O revisor/auditor deve rever e avaliar as conclusões extraídas da prova de revisão/auditoria obtida durante o trabalho de revisão/auditoria com finalidade especial como base para a expressão de uma opinião clara a incluir no seu relatório.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

4. A natureza, oportunidade e extensão do trabalho a ser executado num compromisso de revisão/auditoria com finalidade especial varia de acordo com as circunstâncias.

5. Antes de levar a efeito um trabalho de revisão/auditoria com finalidade especial, o revisor/auditor deve acordar com o cliente a natureza exacta do compromisso, a forma e o conteúdo do relatório a ser emitido e quaisquer restrições à sua distribuição e uso.

6. Ao planear este trabalho de revisão/auditoria, o revisor/auditor deverá ter uma compreensão clara da finalidade para que vai ser usada a informação objecto de relato e deverá saber quem é que provavelmente a irá utilizar.

7. Com excepção do relatório sobre demonstrações financeiras resumidas, o relatório do revisor/auditor sobre um compromisso de revisão/auditoria com finalidade especial, deve incluir os seguintes elementos básicos:
- a) título;
 - b) destinatário;
 - c) parágrafo de introdução, identificando a informação financeira objecto de revisão/auditoria e a finalidade a que se destina;
 - d) parágrafos sobre as responsabilidades do órgão de gestão da entidade e as do revisor/auditor;
 - e) parágrafo sobre o âmbito, referindo que foram seguidas as Normas Técnicas e as DRA aplicáveis nas circunstâncias e descrevendo o trabalho efectuado;
 - f) parágrafo da opinião, contendo a expressão da sua opinião sobre a informação financeira;
 - g) data do relatório;
 - h) assinatura; e
 - i) nome e número do revisor.
8. No caso de informação financeira a ser submetida por uma entidade a entidades governamentais, financiadoras, seguradoras ou outras, pode existir um formato prescrito para o relatório do revisor/auditor. Tal formato pode não estar em conformidade com os requisitos desta DRA, cabendo nesse caso ao revisor/auditor apreciar se está ou não em condições de subscrever tal relatório.
9. Quando a informação objecto do trabalho do revisor/auditor se baseia no clausulado de um acordo, o revisor/auditor necessita de considerar se a informação preparada pelo órgão de gestão assentou, ou não, em interpretações significativas do mesmo. Uma interpretação é significativa quando a adopção de outra interpretação aceitável teria produzido uma diferença materialmente relevante na informação financeira.
10. O revisor/auditor deve considerar se quaisquer interpretações significativas de um acordo sobre o qual se baseia a informação financeira estão, ou não, adequadamente divulgadas. O revisor/auditor pode fazer referência no seu relatório à nota contida na informação financeira que descreva tais interpretações.

RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE ACORDO COM UM REGIME DE CONTABILIDADE QUE NÃO SEJA O DAS NORMAS NACIONAIS OU INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

11. Um regime de contabilidade compreende um conjunto de critérios utilizados na preparação de demonstrações financeiras que se aplique a todos os elementos materialmente relevantes e que tenha uma aceitação substancial. Uma mistura de convenções contabilísticas destinadas a satisfazer preferências individuais não é um regime de contabilidade. As demonstrações financeiras podem ser preparadas para uma finalidade especial de acordo com um regime de contabilidade que não seja o das Normas Nacionais ou Internacionais de Contabilidade relevantes, designadamente:
- O regime ou base de caixa.
 - O usado por uma entidade para preparar a sua declaração de imposto sobre o rendimento.
 - As disposições de relato financeiro de uma entidade reguladora governamental.
12. O relatório do revisor/auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime de contabilidade deve incluir uma declaração que indique o regime de contabilidade usado ou referir a nota do respectivo Anexo onde conste tal informação. A opinião deve referir se as demonstrações financeiras estão ou não preparadas, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com o regime de contabilidade identificado. Os termos usados para expressar a opinião do revisor/auditor são "... dão uma imagem verdadeira e apropriada". *O Apêndice I dá exemplos de relatórios do revisor/auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um outro regime de contabilidade.*
13. O revisor/auditor considerará se o título das demonstrações financeiras ou uma sua nota anexa tornam claro para

o leitor que tais demonstrações não estão preparadas de acordo com as Normas Nacionais ou Internacionais de Contabilidade. Se as demonstrações financeiras preparadas num outro regime não estiverem convenientemente intituladas ou se o regime de contabilidade não estiver adequadamente divulgado, o revisor/auditor deve emitir um relatório modificado.

RELATÓRIOS SOBRE RUBRICAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

14. Pode ser pedido ao revisor/auditor que expresse uma opinião sobre uma ou mais rubricas das demonstrações financeiras, por exemplo, sobre contas a receber, existências, cálculos de bónus a empregados ou a estimativa do imposto sobre o rendimento. Este tipo de compromisso pode ser aceite em separado ou conjugado com a revisão/auditoria das demonstrações financeiras da entidade. Porém, este tipo de compromisso não traz como resultado um relatório sobre as demonstrações financeiras tomadas como um todo e, consequentemente, o revisor/auditor só expressará uma opinião quanto a se a rubrica examinada está ou não preparada, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com o regime de contabilidade adoptado.
15. Muitas rubricas das demonstrações financeiras estão interrelacionadas, por exemplo, vendas e contas a receber e compras e contas a pagar. Por conseguinte, quando relatar sobre uma rubrica das demonstrações financeiras, o revisor/auditor não estará algumas vezes em condições de considerar o objecto da revisão/auditoria isoladamente e necessitará de examinar outra informação financeira. Esta situação deve ser tomada em consideração pelo revisor/auditor ao determinar o âmbito do seu trabalho.
16. O revisor/auditor deve tomar em consideração o conceito de materialidade em relação à rubrica das demonstrações financeiras sobre a qual está a relatar. Por exemplo, um dado saldo de conta proporciona uma base mais pequena para medir a materialidade comparativamente com a das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Consequentemente, o exame do revisor/auditor será geralmente mais extenso do que se a mesma rubrica fosse examinada no âmbito do relato sobre as demonstrações financeiras no seu todo.
17. Para evitar dar ao utilizador a impressão de que o relatório se refere à totalidade das demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve informar o cliente de que o seu relatório sobre uma rubrica das demonstrações financeiras não pode ser apresentado juntamente com as demonstrações financeiras da entidade.
18. O relatório do revisor/auditor sobre uma rubrica das demonstrações financeiras deve referir o regime de contabilidade segundo o qual a rubrica se apresenta. A opinião deve referir se a rubrica está ou não preparada, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com o regime de contabilidade adoptado. *O Apêndice II dá exemplos de relatórios de revisão/auditoria sobre rubricas das demonstrações financeiras.*
19. Quando tenha sido expressa uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo, o revisor/auditor só deve relatar sobre rubricas das demonstrações financeiras que não constituam uma parte significativa das mesmas.

RELATÓRIOS SOBRE CONFORMIDADE COM REQUISITOS CONTRATUAIS OU LEGAIS

20. Pode ser pedido ao revisor/auditor para relatar sobre o cumprimento de requisitos contratuais, tais como contratos obrigacionistas ou acordos de empréstimos. Tais contratos exigem frequentemente que a entidade cumpra diversos requisitos envolvendo matérias como pagamento de juros, manutenção de rácios financeiros pré-determinados, restrições de pagamento de dividendos ou utilização do produto líquido da venda de propriedades.
21. Pode também ser pedido ao revisor/auditor para relatar sobre o cumprimento de requisitos legais, tais como os aplicáveis às entradas em espécie, às limitações à distribuição aos sócios, às fusões ou cisões e à transformação de sociedades.
22. Os compromissos para expressar uma opinião quanto à conformidade de uma entidade com requisitos contratuais ou legais só devem ser aceites quando os aspectos gerais a examinar se relacionem com assuntos contabilísticos e financeiros dentro do âmbito da competência profissional do revisor/auditor. Porém, quando sejam examinados assuntos que estejam fora da sua competência, o revisor/auditor deve considerar a utilização do trabalho de um perito.
23. O relatório deve declarar se, na opinião do revisor/auditor, a entidade deu cumprimento aos concretos requisitos contratuais ou legais. *O Apêndice III dá exemplos de relatórios do revisor/auditor sobre conformidade, emitidos em separado ou acompanhados de demonstrações financeiras.*

RELATÓRIOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS

24. Uma entidade pode preparar demonstrações financeiras que resumam as que tenham sido objecto de revisão/auditoria e que se destinem a informar grupos de utilizadores apenas interessados nos grandes números da posição financeira da entidade, do resultado das suas operações e dos fluxos de caixa.
25. As demonstrações financeiras resumidas são apresentadas com um pormenor consideravelmente menor que o das demonstrações financeiras completas. Portanto, aquelas demonstrações financeiras devem indicar claramente a natureza resumida da informação e advertir o leitor que, para uma melhor compreensão da posição financeira da entidade, do resultado das suas operações e dos fluxos de caixa, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas juntamente com as demonstrações financeiras completas mais recentes examinadas, as quais incluem todas as divulgações exigidas pelas normas contabilísticas aplicáveis.
26. As demonstrações financeiras resumidas devem ser apropriadamente intituladas de forma a identificar as demonstrações financeiras examinadas a partir das quais foram preparadas, por exemplo, "Informação Financeira Resumida Preparada a Partir das Demonstrações Financeiras Relativas ao Ano Findo em 31 de Dezembro de 200x".
27. O revisor/auditor só estará em condições de relatar sobre as demonstrações financeiras resumidas, quando tal lhe seja solicitado, se tiver examinado as demonstrações financeiras completas. Tal como deve estar referido na carta de compromisso, o relatório do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras completas não pode acompanhar as demonstrações financeiras resumidas.
28. As demonstrações financeiras resumidas não contêm toda a informação exigida pelas normas contabilísticas aplicáveis às demonstrações financeiras examinadas. Consequentemente, expressões como "de forma verdadeira e apropriada" não podem ser usadas pelo revisor/auditor quando expressar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas.
29. O relatório do revisor/auditor sobre demonstrações financeiras resumidas deve incluir os elementos básicos seguintes:
- a) título;
 - b) destinatário;
 - c) identificação das demonstrações financeiras examinadas a partir das quais foram preparadas as demonstrações financeiras resumidas;
 - d) referência à data do relatório de revisão/auditoria sobre as demonstrações financeiras completas e à modalidade de opinião dada nesse relatório;
 - e) opinião quanto a se a informação incluída nas demonstrações financeiras resumidas é consistente com a das demonstrações financeiras examinadas a partir das quais foi preparada. Quando tenha emitido um relatório modificado sobre as demonstrações financeiras completas, mesmo que esteja satisfeito com a apresentação das demonstrações financeiras resumidas, o revisor/auditor deve declarar que, se bem que consistentes com as demonstrações financeiras completas, as demonstrações financeiras resumidas foram preparadas a partir de demonstrações financeiras sobre as quais foi emitido um relatório modificado;
 - f) declaração, ou referência à nota contida nas demonstrações financeiras resumidas, que indique que, para uma melhor compreensão do desempenho e da posição financeira da entidade, bem como do âmbito da revisão/auditoria executada, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas juntamente com as demonstrações financeiras completas e o respectivo relatório de revisão/auditoria;
 - g) data do relatório;
 - h) assinatura; e
 - i) nome e número do revisor.

O Apêndice IV dá exemplos de relatórios de revisão/auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas.

ENTRADA EM VIGOR

30. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 1 de Fevereiro de 2002.

Apêndice I

Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com um Regime de Contabilidade que não seja o das Normas Nacionais ou Internacionais de Contabilidade

Demonstração de Recebimentos e Pagamentos

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos a demonstração de recebimentos e pagamentos de (a) relativo ao exercício findo em (b), que apresenta um total de recebimentos de contos/euros e um total de pagamentos de contos/euros.
2. A política da entidade é a de preparar aquela demonstração com base no regime de caixa, segundo o qual os réditos são reconhecidos quando recebidos e não quando realizados e os gastos são reconhecidos quando pagos e não quando incorridos.
3. É da responsabilidade de (c) a preparação de demonstração que apresente de forma verdadeira e apropriada os recebimentos e pagamentos do exercício em regime de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
4. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquela demonstração.
5. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se a demonstração de recebimentos e pagamentos está isenta de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes daquela demonstração;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação da referida demonstração.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
7. Em nossa opinião, a referida demonstração apresenta de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, os réditos recebidos e os gastos pagos pela entidade durante o exercício findo em (b), em conformidade com o regime de caixa descrito na nota

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

Demonstrações Financeiras Preparadas Segundo as Regras Aplicáveis à Determinação do Imposto sobre o Rendimento da Entidade

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos as demonstrações financeiras de (a) preparadas segundo as regras aplicáveis à determinação do imposto sobre o rendimento, as quais compreendem o Balanço em (b) (que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio de contos/euros, incluindo um resultado líquido de contos/euros), a Demonstração dos Resultados por naturezas do exercício então

findo e os respectivos mapas anexos.

2. É da responsabilidade de (c) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade e o resultado das suas operações segundo as regras aplicáveis à determinação do imposto sobre o rendimento, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados àquelas regras e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações.
4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (c), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das referidas demonstrações.
5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
6. Em nossa opinião, as referidas demonstrações apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b) e o resultado das suas operações no exercício findo naquela data, em conformidade com as regras aplicáveis à determinação do imposto sobre o rendimento, conforme descrito em ... (se aplicável).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade.

(b) Data a que se referem as demonstrações financeiras.

(c) Identificar o órgão de gestão.

Apêndice II

Exemplos de Relatórios sobre Rubricas das Demonstrações Financeiras

Demonstração de Contas a Receber

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos a demonstração de contas a receber de (a) relativa ao exercício findo em (b), que apresenta um total de contos/euros.
2. É da responsabilidade de (c) a preparação de demonstração de contas a receber que apresente de forma verdadeira e apropriada as contas a receber, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquela demonstração.
4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se a demonstração de contas a receber está isenta de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes daquela demonstração e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (c), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação da referida demonstração.
5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
6. Em nossa opinião, a referida demonstração apresenta de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, as contas a receber de (a) em (b), em conformidade com (d).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

Demonstração de Participação nos Lucros (nas vendas, etc., conforme aplicável)

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos a demonstração da participação de (e), relativa ao exercício findo em (b), nos lucros (nas vendas, etc., conforme aplicável) de (a), a qual apresenta um total de contos/euros.
2. É da responsabilidade de (c) de (a) a preparação de demonstração que apresente de forma verdadeira e apropriada a participação de (e) nos lucros (nas vendas, etc., conforme aplicável) de (a), bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquela demonstração.
4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se a demonstração de participação nos lucros está isenta de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes daquela demonstração e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (c), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação da referida demonstração.
5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
6. Em nossa opinião, a referida demonstração apresenta de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a participação de (e) nos lucros (nas vendas, etc., conforme aplicável) de

..... (a) relativos ao exercício findo em..... (b), em conformidade com..... (d).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade

(b) Data a que se referem os documentos examinados

(c) Identificar o órgão de gestão

(d) Indicar o referencial adoptado (normas relevantes ou termos contratuais ou o regime de contabilidade aplicáveis, etc.)

(e) Denominação do participante nos lucros (nas vendas, etc., conforme aplicável)

Apêndice III

Exemplos de Relatórios sobre Conformidade

Relatório Separado

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos o cumprimento por (a) dos requisitos contabilísticos e de relato financeiro previstos nas cláusulas X a XX inclusive do Contrato de Empréstimo com o Banco DEF, datado de de de 20x1.
2. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas aplicáveis aos exames de conformidade. Essas Normas exigem que o exame seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se (a) cumpriu as referidas cláusulas do Contrato de Empréstimo. Para tanto o referido exame incluiu a verificação da prova apropriada, numa base de amostragem.
3. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
4. Em nossa opinião, a entidade cumpriu com referência a de de 20x2, em todos os aspectos materialmente relevantes, os requisitos contabilísticos e de relato financeiro previstos naquelas cláusulas do Contrato de Empréstimo

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

Relatório Acompanhado de Demonstrações Financeiras

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos o balanço anexo de (a) relativo ao exercício findo em (b), que evidencia um total de contos/euros e um total de capital próprio de contos/euros, incluindo um resultado líquido de contos/euros, bem como as respectivas demonstrações dos resultados e dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data (pode ser feita referência aos números das páginas).

2. É da responsabilidade de (c) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações.
4. Examinámos também o cumprimento por (a) dos requisitos contabilísticos e de relato financeiro previstos nas cláusulas X a XX do Contrato de Empréstimo com o Banco DEF, datado de de de 20x1.
5. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (c), utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das referidas demonstrações.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.
7. Em nossa opinião:
 - a) as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b), os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa relativos ao exercício então findo, em conformidade com (d); e
 - b) a entidade cumpriu, em todos os aspectos materialmente relevantes, os requisitos contabilísticos e de relato financeiro previstos nas cláusulas do Contrato referidas nos parágrafos precedentes com referência a ... de de 20x2.

.....(Data)

.....(Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Denominação da entidade
- (b) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (c) Identificar o órgão de gestão
- (d) Indicar o referencial adoptado (normas relevantes ou termos contratuais ou o regime de contabilidade aplicáveis, etc.)

Apêndice IV

Exemplos de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

Quando Tenha Sido Expressa uma Opinião sem Reservas sobre as Demonstrações Financeiras Anuais Sujeitas a Revisão/Auditoria

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria as demonstrações financeiras completas de (a) referentes ao exercício findo em (b), a partir das quais foram preparadas as demonstrações financeiras resumidas anexas.
2. No nosso relatório datado de ... de Março de 20x1 expressámos uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras completas.
3. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspectos materialmente relevantes, com as demonstrações financeiras completas a partir das quais foram preparadas.
4. Para uma melhor compreensão da posição financeira de (a) em (b), dos resultados das suas operações e dos seus fluxos de caixa relativos ao exercício então findo, bem como do âmbito do nosso exame, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas juntamente com as demonstrações financeiras completas a partir das quais foram preparadas e com o nosso referido relatório de revisão/auditoria.

.....(Data)

.....(Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

Quando Tenha Sido Expressa uma Opinião com Reservas sobre as Demonstrações Financeiras Anuais

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (AUDITOR)

A ... (destinatário)

1. Examinámos de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria as demonstrações financeiras completas de (a) referentes ao exercício (período) findo em (b), a partir das quais foram preparadas as demonstrações financeiras resumidas anexas.
2. No nosso relatório datado de ... de Março de 20x1 expressámos uma opinião com uma reserva por desacordo relativa ao facto de as existências estarem sobreavaliadas em contos/euros.
3. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspectos materialmente relevantes, com as demonstrações financeiras completas a partir das quais foram preparadas e sobre as quais expressámos uma opinião com reserva por desacordo.
4. Para uma melhor compreensão da posição financeira de (a) em (b), dos resultados das suas operações e dos seus fluxos de caixa relativos ao exercício então findo, bem como do âmbito do nosso exame, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas juntamente com as demonstrações financeiras completas a partir das quais foram preparadas e com o nosso referido relatório de revisão/auditoria.

.....(Data)

.....(Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade

(b) Data a que se referem as demonstrações financeiras

Directriz de Revisão/Auditoria 810

CERTIFICAÇÃO DE CRÉDITOS INCOBRÁVEIS E DE DEDUÇÃO DE IVA

Nos termos do n.ºs 9 e 10 do art.º 71.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)

Julho de 2007

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	
Destinatários	1 - 2
Objectivo	3
Carta de Compromisso e Declaração de Responsabilidade	4 - 5
Procedimentos de Verificação	6 - 7
Reservas	8
Relatório	9
Entrada em Vigor	10
Apêndices	11
Apêndice I – Modelo de Certificação de Créditos Incobráveis e de Dedução de IVA, nos termos do n.ºs 9 e 10 do art.º 71.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)	

INTRODUÇÃO

1. Os n.ºs 9 e 10 do art.º 71.º do CIVA estabelecem que:

“Artigo 71.º - Rectificação do Imposto

...

9 - *Os sujeitos passivos podem igualmente deduzir o imposto respeitante a outros créditos desde que se verifique qualquer das seguintes condições:*

- a) O valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;*
- b) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8.000, IVA incluído, e o devedor, sendo particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso por não terem sido encontrados bens penhoráveis;*
- c) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8.000, IVA incluído, tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em acção de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;*
- d) Os créditos sejam inferiores a € 6.000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente.*

10 - *O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por Revisor Oficial de Contas.”*

2. Por sua vez, o n.º 11 do referido art.º refere os prazos exigidos para apresentação da certificação do Revisor Oficial de Contas:

“A certificação por Revisor Oficial de Contas a que se refere o número anterior deve ser efectuada por cada um dos

Manual do Revisor Oficial de Contas

períodos em que foi feita a regularização e até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo."

DESTINATÁRIOS

3. A certificação a apresentar pelo revisor tem como destinatário o órgão de gestão da sociedade e integra-se no processo de consulta de documentos constante do art.º 121.º do CIRC.

OBJECTIVO

4. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar neste tipo de trabalho e à forma e conteúdo do relatório a emitir.
5. Para o efeito, toma-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 – O Relatório do Revisor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais.

CARTA DE COMPROMISSO E DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

6. No que se refere à carta de compromisso o revisor deve estabelecer com o cliente, quando for caso disso, os níveis de materialidade, a metodologia de teste e a extensão da amostragem, a executar dentro dos princípios de auditoria geralmente aceites.
7. Relativamente à declaração de responsabilidade o cliente deverá declarar expressamente que todos os documentos apresentados ao revisor para certificação estão conformes com a lei e os regulamentos, correspondem a transacções efectivas e que foram efectuadas as adequadas diligências para o seu recebimento em função dos respectivos valores envolvidos.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

8. O trabalho do revisor incide sobre a verificação dos créditos incobráveis e consistirá essencialmente em:
 - a) Verificar que a factura emitida contém todos os elementos constantes no artigo 35º do CIVA;
 - b) Rever os cálculos referentes à determinação do IVA e as respectivas taxas aplicadas;
 - c) Verificar se os montantes inseridos no campo da recuperação de créditos da declaração periódica correspondem aos valores certificados;
 - d) Para as alíneas a) e b) do n.º9 do artigo 71º do CIVA, apreciar as provas facultadas das diligências de cobrança efectuadas por parte do credor;
 - e) Para as alíneas c) e d) do n.º9 do artigo 71º do CIVA, confirmar se a empresa dispõe das provas mencionadas nestes mesmos artigos.

RESERVAS

9. No decurso do seu trabalho, podem surgir ao revisor situações que, a não serem resolvidas, correspondam a desacordos ou a limitações, no tocante à verificação da listagem dos créditos considerados incobráveis pela sociedade. Competirá ao revisor apreciar o efeito de tais desacordos, como por exemplo, os da adequação da prova necessária para comprovar as diligências de cobrança referidas no art.º 71.º do CIVA, e caso o entenda, debater o assunto com o órgão de gestão. Caso não seja resolvida a situação, o revisor deve escusar-se a emitir a sua certificação, podendo justificar por escrito as razões da sua escusa.

RELATÓRIO

10. O relatório do revisor sobre a certificação dos créditos incobráveis e de Dedução de IVA, nos termos do n.ºs 9 e 10 do art.º 71.º do CIVA deve conter:
 - a) Título;
 - b) Destinatário;

- c) Parágrafos introdutórios com referência à disposição legal a cumprir, indicando a denominação da sociedade, morada e número de identificação de pessoa colectiva;
- d) Parágrafo contendo uma descrição dos créditos e a discriminação dos mesmos pelas alíneas constantes do n.º 9 do art.º 71.º do CIVA;
- e) Parágrafo em que se descreve, não exaustivamente, os procedimentos realizados com o objectivo de verificar o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências;
- f) Parágrafo de conclusão, afirmando que o valor global dos créditos detidos e do imposto a deduzir preenchem as condições requeridas pelo n.º 9 do Art.º 71.º do CIVA, bem como que a sociedade realizou as diligências de cobrança consideradas necessárias para recuperação do crédito;
- g) Data do relatório;
- h) Assinatura do revisor; e
- i) Nome e n.º de ROC, se não constar do timbre.

ENTRADA EM VIGOR

11. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em, ou após, 1 de Junho de 2007.

Apêndice I

Modelo de Certificação de Créditos Incobráveis e de Dedução de IVA

MODELO DE CERTIFICAÇÃO

Dos factos e condições previstas nos n.ºs 9 e 10 do Art.º 71.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)

Ao Órgão de Gestão de _____

A) INTRODUÇÃO

Nos termos do n.º 9 do artigo 71.º do Código do IVA, os sujeitos passivos podem deduzir o imposto respeitante a créditos nas condições nele enunciadas, exigindo-se, no n.º 10 do mesmo artigo, que determinados elementos relativos a esses créditos sejam objecto de certificação por Revisor Oficial de Contas

A presente certificação tem em vista a verificação dos elementos previstos no n.º 10 do mencionado Art.º 71.º, relativamente a créditos detidos pela sociedade _____, com sede em _____, pessoa colectiva n.º _____ e registada na Conservatória do Registo Comercial de _____ sob o n.º _____

B) DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS

A presente certificação respeita aos créditos descritos em Anexo, cujo total é de Eur. _____, incluindo um valor global de IVA de Eur. _____, com a seguinte discriminação, respeitante às várias alíneas do citado n.º 9 do artigo 71.º do Código do IVA:

- a) _____ Eur., incluindo um valor global de IVA a deduzir de Eur. _____, relativo ao total dos créditos de valor não superior a Eur. 750 (IVA incluído) em mora há mais de seis meses, cujos devedores são particulares ou sujeitos passivos que realizam exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução;
- b) _____ Eur, incluindo um valor global de IVA a deduzir de Eur. _____, relativo ao total dos créditos de valor superior a Eur. 750 e inferior a Eur. 8.000 (IVA incluído) em que os devedores são particulares ou sujeitos passivos que realizam exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução, constem no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso por não terem sido encontrados bens penhoráveis;
- c) _____ Eur, incluindo um valor global de IVA a deduzir de Eur. _____, relativo ao total dos

Manual do Revisor Oficial de Contas

créditos de valor superior a Eur. 750 e inferior a Eur. 8.000 (IVA incluído) com aposição de fórmula executória em processo de injunção, ou com reconhecimento em acção de condenação, cujos devedores são particulares ou sujeitos passivos que realizam exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução;

- d) _____ Eur, incluindo um valor global de IVA a deduzir de Eur. _____, relativo ao total dos créditos de valor inferior a Eur. 6.000 (IVA incluído) reconhecidos em acção de condenação, ou reclamados em processo de execução, cujos devedores são sujeitos passivos com direito à dedução que foram citados editalmente.

C) EXAME EFECTUADO

De acordo com princípios de auditoria geralmente aceites, (que envolveram a utilização de técnicas de amostragem), procedemos à verificação:

- a) da documentação de suporte dos créditos relacionados na listagem em Anexo;
- b) da realização de diligências de cobrança por parte da sociedade relativamente a tais créditos, bem como do insucesso de tais diligências;
- c) da situação judicial dos créditos e correspondente documentação comprovativa.

D) CONCLUSÃO

Em face da análise desenvolvida, e relativamente à sociedade _____, certificamos que:

- a) o valor global dos créditos detidos preenchem as condições requeridas pelo n.º 9 do Art.º 71.º do CIVA ascende a Eur. _____.
- b) o valor global do imposto a deduzir, nos termos do mesmo normativo, é de Eur. _____.
- c) o sujeito passivo realizou, sem sucesso, as diligências pertinentes à cobrança dos créditos referidos em a) e b) do ponto B e/ou realizou diligências para reclamar judicialmente os créditos das alíneas da c) e d) da mesma secção.

_____, de _____ de _____

Assinatura

Directriz de Revisão/Auditoria 825

Outubro de 2009

Relatório sobre os procedimentos e medidas adoptadas pelos intermediários financeiros para salvaguarda de bens de clientes no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do Código dos Valores Mobiliários ("CVM")

Índice

INTRODUÇÃO.	1 - 5
OBJECTIVO.	6 - 8
ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR.	9 - 14
RELATÓRIO DO REVISOR.	15 - 24
ENTRADA EM VIGOR.	25

Apêndice 1 – Minuta de Relatório do Revisor Oficial de Contas sobre os procedimentos e medidas adoptados por intermediário financeiro no âmbito das disposições previstas nos artigos 306.º a 306.º-D do Código dos Valores Mobiliários ("CVM").

INTRODUÇÃO

1. Nos termos do nº 4 do artigo 304.º-C do CVM, o Revisor/Auditor que preste serviços a intermediário financeiro

ou a empresa que com ele esteja em relação de domínio ou de Grupo ou que nele detenha, directa ou indirectamente, pelo menos 20% dos direitos de voto ou do capital social, deve apresentar, anualmente, à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários ("CMVM") um relatório que ateste o carácter adequado dos procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro no âmbito das disposições previstas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.

2. Para efeitos da avaliação do âmbito de aplicação da obrigação definida no nº 4 do artigo 304.º-C do CVM, o Revisor/Auditor deverá considerar o disposto no artigo 293º do CVM, que define e descreve qualitativamente o conceito de intermediário financeiro.
3. De acordo com o estabelecido no artigo 304.º do CVM, os intermediários financeiros devem cumprir com os seguintes princípios:
 - orientar a sua actividade no sentido da protecção dos legítimos interesses dos seus clientes e da eficiência do mercado;
 - nas relações com todos os intervenientes no mercado, devem observar os ditames da boa fé, de acordo com elevados padrões de diligência, lealdade e transparência;
 - na medida do necessário para o cumprimento dos seus deveres na prestação do serviço, devem informar-se junto do cliente sobre os seus conhecimentos e experiência no que respeita ao tipo específico de instrumento financeiro ou serviço oferecido ou procurado, bem como, se aplicável, sobre a situação financeira e os objectivos de investimento do cliente;
 - cumprir com o seu dever de segredo profissional nos termos previstos para o segredo bancário, sem prejuízo das excepções previstas na lei, nomeadamente o cumprimento do disposto no artigo 382.º do CVM;
4. De acordo com o nº 5 do artigo 304.º do CVM, os princípios referidos no parágrafo anterior são aplicáveis aos titulares do órgão de administração e às pessoas que dirigem efectivamente a actividade de intermediário financeiro ou de agente vinculado e aos colaboradores do intermediário financeiro, do agente vinculado ou de entidades subcontratadas, envolvidos no exercício ou fiscalização de actividades de intermediação financeira ou de funções operacionais que sejam essenciais à prestação de serviços de forma contínua e em condições de qualidade e eficiência.
5. O CVM estabelece ainda um conjunto de deveres, entre os quais se contam os deveres de comunicação pelo Revisor/Auditor. Neste âmbito, o artigo 304.º-C do CVM determina que o Revisor/Auditor que preste serviço a intermediário financeiro ou a empresa que com ele esteja em relação de domínio ou de grupo ou que nele detenha, directa ou indirectamente, pelo menos 20% dos direitos de voto ou do capital social, devem comunicar imediatamente à CMVM os factos respeitantes a esse intermediário financeiro ou a essa empresa de que tenham conhecimento no exercício das suas funções, quando tais factos sejam susceptíveis de:
 - a) constituir crime ou ilícito de mera ordenação social que estabeleça as condições de autorização ou que regule, de modo específico, actividades de intermediação financeira; ou
 - b) afectar a continuidade do exercício da actividade do intermediário financeiro; ou
 - c) justificar a recusa da certificação das contas ou a emissão de reservas.

O dever de comunicação imposto naquele artigo prevalece sobre quaisquer restrições à divulgação de informações, legal ou contratualmente previstas, e o seu cumprimento de boa fé não envolve qualquer responsabilidade para os respectivos sujeitos.

Se os factos referidos nas alíneas a), b) e c) constituírem informação privilegiada nos termos do artigo 248.º do CVM, a CMVM e o Banco de Portugal devem coordenar as respectivas acções, tendo em vista uma adequada conjugação dos objectivos de supervisão prosseguidos por cada uma dessas autoridades.

OBJECTIVO

6. De acordo com o estabelecido no nº 4 do artigo 304.º-C do CVM, o trabalho a efectuar pelo Revisor/Auditor deve ter por objectivo obter segurança aceitável sobre a adequação dos procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro, no âmbito das disposições previstas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.
7. Considerando o trabalho a realizar pelo Revisor/Auditor, o relatório a emitir deverá incluir os seguintes aspectos:

- a) data de referência do trabalho a realizar que preferencialmente deverá coincidir com a data das demonstrações financeiras anuais;
 - b) as deficiências identificadas; e
 - c) uma conclusão quanto à adequação dos procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro.
8. A presente Directriz tem como objectivo proporcionar ao Revisor/Auditor, no exercício das suas funções, orientação sobre:
- a) a natureza e âmbito dos trabalhos a efectuar para dar cumprimento aos requisitos do CVM; e
 - b) o modelo do relatório a emitir.

ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR

9. É da responsabilidade do Órgão de Administração do intermediário financeiro, sujeito à supervisão da CMVM, adoptar os procedimentos e implementar as medidas adequadas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.
10. Em conformidade com o disposto no nº 4 do artigo 304º-C do CVM, o Revisor/Auditor é responsável pela emissão do relatório mencionado nos parágrafos 1 e 7 desta Directriz.
11. Para este efeito, o auditor deverá planear o seu trabalho de forma a contemplar a necessidade de verificar, numa base de teste, a razoabilidade e adequação da parte do sistema de controlo interno subjacente à salvaguarda dos bens de clientes. O Revisor/Auditor deverá ainda efectuar um acompanhamento das deficiências identificadas em períodos anteriores de forma a identificar as medidas tomadas para a sua correcção e o seu estágio de implementação.
12. Na definição da natureza, âmbito e extensão do trabalho a efectuar, o Revisor/Auditor deverá adoptar uma metodologia de abordagem que lhe permita verificar o cumprimento dos seguintes aspectos:

Artigo 306º - Princípios gerais

- 1 - Em todos os actos que pratique, assim como nos registos contabilísticos e de operações, o intermediário financeiro deve assegurar uma clara distinção entre os bens pertencentes ao seu património e os bens pertencentes ao património de cada um dos clientes;*
- 2 - A abertura de processo de insolvência, de recuperação de empresa ou de saneamento do intermediário financeiro não tem efeitos sobre os actos praticados pelo intermediário financeiro por conta dos seus clientes;*
- 3 - O intermediário financeiro não pode, no seu interesse ou no interesse de terceiros, dispor de instrumentos financeiros dos seus clientes ou exercer os direitos a eles inerentes, salvo acordo dos titulares;*
- 4 - As empresas de investimento não podem utilizar no seu interesse ou no interesse de terceiros o dinheiro recebido de clientes;*
- 5 - Para efeitos dos números anteriores, o intermediário financeiro deve:*
 - a) Conservar os registos e as contas que sejam necessários para lhe permitir, em qualquer momento e de modo imediato, distinguir os bens pertencentes ao património de um cliente dos pertencentes ao património de qualquer outro cliente, bem como dos bens pertencentes ao seu próprio património;*
 - b) Manter os registos e contas organizados de modo a garantir a sua exactidão e, em especial, a sua correspondência com os instrumentos financeiros e o dinheiro de clientes;*
 - c) Realizar, com a frequência necessária e, no mínimo, com uma periodicidade mensal, reconciliações entre os registos das suas contas internas de clientes e as contas abertas junto de terceiros, para depósito ou registo de bens desses clientes;*
 - d) Tomar as medidas necessárias para garantir que quaisquer instrumentos financeiros dos clientes, depositados ou registados junto de um terceiro, sejam identificáveis separadamente dos instrumentos financeiros pertencentes ao intermediário financeiro, através de contas abertas em nome dos clientes ou em nome do intermediário financeiro com menção de serem contas de clientes, ou através de medidas*

equivalentes que garantam o mesmo nível de protecção;

e) Tomar as medidas necessárias para garantir que o dinheiro dos clientes seja detido numa conta ou em contas identificadas separadamente face a quaisquer contas utilizadas para deter dinheiro do intermediário financeiro; e

f) Adoptar disposições organizativas para minimizar o risco de perda ou de diminuição de valor dos activos dos clientes ou de direitos relativos a esses activos, como consequência de utilização abusiva dos activos, de fraude, de má gestão, de manutenção de registos inadequada ou de negligência.

6 - Caso, devido ao direito aplicável, incluindo em especial a legislação relativa à propriedade ou à insolvência, as medidas tomadas pelo intermediário financeiro em cumprimento do disposto no n.º 5, não sejam suficientes para satisfazer os requisitos constantes dos n.ºs 1 e 2, a CMVM determina as medidas que devem ser adoptadas, a fim de respeitar estas obrigações;

7 - Caso o direito aplicável no país em que são detidos os bens dos clientes impeça o intermediário financeiro de respeitar o disposto nas alíneas d) ou e) do n.º 5, a CMVM estabelece os requisitos com um efeito equivalente em termos de salvaguarda dos direitos dos clientes;

8 - Sempre que, nos termos da alínea c) do n.º 5, se detectem divergências, estas devem ser regularizadas o mais rapidamente possível;

9 - Se as divergências referidas no número anterior persistirem por prazo superior a um mês, o intermediário financeiro deve informar imediatamente a CMVM da ocorrência;

10 - O intermediário financeiro comunica à CMVM, imediatamente, quaisquer factos susceptíveis de afectar a segurança dos bens pertencentes ao património dos clientes ou de gerar risco para os demais intermediários financeiros ou para o mercado.

Artigo 306.º-A - Registo e depósito de instrumentos financeiros de clientes

1 - O intermediário financeiro que pretenda registar ou depositar instrumentos financeiros de clientes, numa ou mais contas abertas junto de um terceiro deve:

a) Observar deveres de cuidado e empregar elevados padrões de diligência profissional na selecção, na nomeação e na avaliação periódica do terceiro, considerando a sua capacidade técnica e a sua reputação no mercado; e

b) Ponderar os requisitos legais ou regulamentares e as práticas de mercado, relativos à detenção, ao registo e ao depósito de instrumentos financeiros por esses terceiros, susceptíveis de afectar negativamente os direitos dos clientes.

2 - Sempre que o registo e depósito de instrumentos financeiros estiver sujeito a regulamentação e a supervisão no Estado em que o intermediário financeiro se proponha proceder ao seu registo e depósito junto de um terceiro, o intermediário financeiro não pode proceder a esse registo ou depósito junto de entidade não sujeita a essa regulamentação ou supervisão;

3 - O intermediário financeiro não pode registar ou depositar instrumentos financeiros de clientes junto de uma entidade estabelecida num Estado que não regulamenta o registo e o depósito de instrumentos financeiros por conta de outrem, salvo se:

a) A natureza dos instrumentos financeiros ou dos serviços de investimento associados a esses instrumentos financeiros o exijam; ou

b) Os instrumentos financeiros devam ser registados ou depositados por conta de um investidor qualificado que o tenha requerido por escrito.

Artigo 306.º-B - Utilização de instrumentos financeiros de clientes

1 - Caso pretenda dispor de instrumentos financeiros registados ou depositados em nome de um cliente, o intermediário financeiro deve solicitar autorização prévia e expressa daquele, comprovada, no caso de investidor não qualificado, pela sua assinatura ou por um mecanismo alternativo equivalente.

2 - Se os instrumentos financeiros se encontrarem registados ou depositados numa conta global, o intermediário

financeiro que pretenda dispor dos mesmos deve:

- a) Solicitar autorização prévia e expressa de todos os clientes cujos instrumentos financeiros estejam registados ou depositados conjuntamente na conta global; ou*
- b) Dispor de sistemas e controlos que assegurem que apenas são utilizados os instrumentos financeiros de clientes que tenham dado previamente a sua autorização expressa, nos termos do n.º 1.*

3 - Os registos do intermediário financeiro devem incluir informação sobre o cliente que autorizou a utilização dos instrumentos financeiros, as condições dessa utilização e a quantidade de instrumentos financeiros utilizados de cada cliente, de modo a permitir a atribuição de eventuais perdas.

Artigo 306.º-C - Depósito de dinheiro de clientes

1 - O dinheiro entregue pelos clientes a empresas de investimento é imediatamente:

- a) Depositado numa ou mais contas abertas junto de um banco central, de instituição de crédito autorizada na União Europeia a receber depósitos ou de banco autorizado num país terceiro; ou*
- b) Aplicado num fundo do mercado monetário elegível, se o cliente, tendo conhecimento ainda que em termos genéricos desta possibilidade, não manifestar a sua oposição.*

2 - As contas mencionadas no número anterior são abertas em nome da empresa de investimento por conta dos seus clientes, podendo respeitar a um único cliente ou a uma pluralidade destes;

3 - Sempre que não deposite o dinheiro de clientes junto de um banco central, a empresa de investimento deve:

- a) Actuar com especial cuidado e diligência na selecção, na nomeação e na avaliação periódica da entidade depositária, considerando a sua capacidade técnica e a sua reputação no mercado; e*
- b) Ponderar os requisitos legais ou regulamentares e as práticas de mercado relativas à detenção de dinheiro de clientes por essas entidades susceptíveis de afectar negativamente os direitos daqueles.*

4 - As empresas de investimento devem estabelecer procedimentos escritos aplicáveis à recepção de dinheiro de clientes, nos quais se definem, designadamente:

- a) Os meios de pagamento aceites para provisionamento das contas;*
- b) O departamento ou os colaboradores autorizados a receber dinheiro;*
- c) O tipo de comprovativo que é entregue ao cliente;*
- d) Regras relativas ao local onde o mesmo é guardado até ser depositado ou aplicado e ao arquivo de documentos;*
- e) Os procedimentos para prevenção de branqueamento de capitais e financiamento de terrorismo.*

5 - Para efeitos da alínea b) do n.º 1, entende-se por 'fundo do mercado monetário elegível', um organismo de investimento colectivo harmonizado ou que esteja sujeito à

supervisão e, se aplicável, seja autorizado por uma autoridade de um Estado membro da União Europeia, desde que:

- a) O seu objectivo principal de investimento seja a manutenção constante do valor líquido dos activos do organismo de investimento colectivo ao par ou ao valor do capital inicial adicionado dos ganhos;*
- b) Com vista à realização do objectivo principal de investimento, invista exclusivamente em instrumentos do mercado monetário de elevada qualidade, com vencimento ou vencimento residual não superior a 397 dias ou com ajustamentos da rentabilidade efectuados em conformidade com aquele vencimento, e cujo vencimento médio ponderado seja de 60 dias, podendo aquele objectivo ser igualmente atingido através do investimento, com carácter acessório, em depósitos bancários; e*

c) Proporcione liquidez através da liquidação no próprio dia ou no dia seguinte.

6 - Um instrumento do mercado monetário é de elevada qualidade se tiver sido objecto de notação de risco por

uma sociedade de notação de risco competente e receber a notação de risco disponível mais elevada por parte de todas as sociedades de notação de risco competentes que tenham sujeitado esse instrumento a notação;

7 - Para efeitos do número anterior, uma sociedade de notação de risco é competente, se:

- a) Emitir notações de risco relativas a fundos do mercado monetário numa base regular e profissional;*
- b) For uma sociedade de notação de risco elegível na acepção do n.º 1 do artigo 81.º da Directiva n.º 2006/48/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de Junho de 2006, relativa ao acesso à actividade das instituições de crédito e ao seu exercício.*

Artigo 306.º-D - Movimentação de contas

1 - O intermediário financeiro deve disponibilizar aos clientes os instrumentos financeiros ou o dinheiro devidos por quaisquer operações relativas a instrumentos financeiros, incluindo a percepção de juros, dividendos e outros rendimentos:

- a) No próprio dia em que os instrumentos financeiros ou montantes em causa estejam disponíveis na conta do intermediário financeiro;*
- b) Até ao dia útil seguinte, se as regras do sistema de liquidação das operações forem incompatíveis com o disposto na alínea anterior.*

2 - As empresas de investimento podem movimentar a débito as contas referidas no n.º 1 do artigo anterior para:

- a) Pagamento do preço de subscrição ou aquisição de instrumentos financeiros para os clientes;*
- b) Pagamento de comissões ou outros custos pelos clientes; ou*
- c) Transferência ordenada pelos clientes.*

13. Dada a necessidade de serem realizados testes de efectividade aos principais controlos relacionados com a salvaguarda dos bens de clientes e considerando que o sistema de controlo interno é dinâmico, o Revisor/Auditor deverá proceder previamente a uma análise da situação actual dos procedimentos adoptados pelo intermediário financeiro com vista a concluir sobre a respectiva aderência à prática actualmente implementada.

14. Nesta base, o trabalho do Revisor/Auditor deve estruturar-se da seguinte forma

14.1 Desenho dos programas de trabalho

Após a selecção e análise do estado actual dos controlos adoptados pelo intermediário financeiro, o Revisor/Auditor deverá proceder à preparação de programas específicos com vista a documentar os testes a realizar.

14.2 Teste aos controlos

Durante esta fase do trabalho, o Revisor/Auditor deverá verificar a eficácia dos controlos e consequentemente concluir sobre a capacidade dos mesmos cumprirem com os requisitos definidos no CVM. Por outro lado, no âmbito da selecção dos controlos a testar, o Revisor/Auditor deverá ter em consideração os seguintes aspectos principais:

- natureza do controlo (preventivo ou detectivo);
- requisito coberto pelo controlo; e
- importância do controlo no cumprimento do requisito, ou seja, se é necessário mais do que um controlo para cobrir um único requisito ou se um controlo permite cobrir mais do que um requisito.

Adicionalmente, durante esta fase do trabalho, o Revisor/Auditor deve ainda proceder à identificação da frequência do controlo (anual, semestral, trimestral, mensal, semanal, diária, mais que diária, outra), de forma a permitir a selecção de amostras com a extensão adequada.

De forma a testar a efectividade do controlo o Revisor/Auditor deverá considerar, sempre que aplicável, um conjunto de técnicas de forma a obter a evidência necessária à emissão do seu relatório, nomeadamente:

- Observação: observar a realização do controlo;
- Inquérito: questionar um responsável com conhecimento do controlo sobre o modo como o mesmo é efectuado;
- Repetição: repetir o procedimento de controlo;
- Inspecção: analisar os registos e documentos que suportam o controlo;
- Inquérito corroborativo: confirmar o resultado do inquérito com outro responsável; e
- Query ao sistema: testar, por amostragem, os controlos automáticos tendo por base as respectivas aplicações informáticas.

14.3 Discussão das conclusões do trabalho efectuado com o Órgão de Administração do intermediário financeiro e preparação do relatório a enviar à CMVM

Durante esta fase do trabalho, e sem prejuízo das obrigações de comunicação do Revisor/Auditor estabelecidas no CVM, o Revisor/Auditor deverá discutir com o Órgão de Administração as eventuais deficiências identificadas no âmbito do seu trabalho, indicando ainda as suas potenciais implicações.

Ainda nesta fase do trabalho, o Revisor/Auditor deverá discutir, sempre que considerar necessário e adequado, com o Órgão de Administração, as acções a empreender, no prazo adequado às circunstâncias, com vista à correcção das eventuais deficiências detectadas.

RELATÓRIO DO REVISOR

15. Este trabalho conduzirá à emissão de um relatório concluindo sobre a adequação ou não dos procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro, no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM e circunscrito à salvaguarda dos bens de clientes.
16. O relatório a emitir pelo Revisor/Auditor e a enviar à CMVM até ao dia 30 de Abril de cada ano, deverá ser estruturado de acordo a minuta apresentada no Apêndice 1 desta Directriz, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários em cada caso concreto.
17. A opinião a apresentar no relatório pode, em determinadas circunstâncias, ser modificada pela circunstância de uma limitação de âmbito poder, por vezes, ser imposta pela própria entidade, por exemplo, quando esta impeça o revisor/auditor de aplicar procedimentos que ele considere indispensáveis ou exclua do seu trabalho determinadas áreas ou procedimentos.

Uma limitação de âmbito pode também ser imposta pelas circunstâncias, ou surgir, quando:

- no entendimento do revisor/auditor, os elementos disponibilizados sejam inadequados ou o sistema de controlo interno seja inexistente ou ineficaz e ele não possa obter prova apropriada e suficiente através de qualquer procedimento de revisão/auditoria; ou
 - o revisor/auditor se veja inibido de aplicar procedimentos que considere indispensáveis e não possam ser substituídos por procedimentos alternativos.
18. A opinião a apresentar no relatório pode ainda ser modificada nas situações em que, com base nos procedimentos realizados, o revisor/auditor conclua pela existência de incumprimentos materialmente relevantes das disposições definidas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.
 19. Nas circunstâncias descritas nos parágrafos 17 e 18 acima, o relatório deverá incluir um parágrafo que refere:
“Excepto quanto às situações referidas nos pontos XX do parágrafo 7, como resultado do trabalho efectuado e descrito nos parágrafos 5 e 6, em nossa opinião os procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro são adequadas para permitir cumprir, em todos os aspectos materialmente relevantes, as disposições definidas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.”
 20. Quando os eventuais efeitos das limitações de âmbito sejam tais que o revisor/auditor não tenha possibilidade

de obter evidência suficiente e, conseqüentemente, não esteja em condições de apresentar a sua conclusão no âmbito das disposições previstas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM, o revisor/auditor emite um relatório de revisão/auditoria com escusa de opinião.

21. No caso de uma escusa de opinião, deve ser omitido o parágrafo descrevendo as responsabilidades do revisor/auditor e modificada a descrição do âmbito de forma a ilustrar o trabalho que foi possível efectuar.
22. Em consequência, o parágrafo da opinião é modificado como segue:

"Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs xxx (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas Reservas) acima, não estamos em condições de expressar, e não expressamos, uma opinião no âmbito das disposições previstas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM ."

23. Quando os efeitos das situações de incumprimento descritas no parágrafo 18 sejam tão profundos e significativos que coloquem em causa o cumprimento global dos princípios referidos no parágrafo 3 acima, o revisor/auditor emite uma conclusão adversa.
24. Nesta situação, o parágrafo da opinião é modificado como segue:

"Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs xxx (indicar os parágrafos pertinentes incluídos nas deficiências relevantes) acima, em nossa opinião os procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro não permitem cumprir, em todos os aspectos materialmente relevantes, as disposições definidas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM."

ENTRADA EM VIGOR

25. Esta DRA foi aprovada pelo CNSA e entra em vigor em 21 de Outubro de 2009.

Apêndice

Relatório do Auditor Externo sobre os procedimentos e medidas adoptadas por intermediário financeiro, no âmbito das disposições definidas no artigo 306.º a 306.º-D do Código dos Valores Mobiliários ('CVM')

Ao

Conselho de Administração do

[...]

INTRODUÇÃO

1. Para os efeitos do nº 4 do artigo 304º-C do Código dos Valores Mobiliários ("CVM"), apresentamos o nosso relatório sobre a adequação dos procedimentos e medidas adoptados pelo (NOME DA ENTIDADE) no âmbito das disposições definidas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração do (NOME DA ENTIDADE), sujeito à supervisão da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários ("CMVM"), adoptar os procedimentos e implementar as medidas adequadas definidas nos artigos 306.º a 306.º D do CVM, que permitam o cumprimento dos seguintes princípios :
- Em todos os actos que pratique, assim como nos registos contabilísticos e de operações, o intermediário financeiro deve assegurar uma clara distinção entre os bens pertencentes ao seu património e os bens pertencentes ao património de cada um dos clientes;
- A abertura de processo de insolvência, de recuperação de empresa ou de saneamento do intermediário financeiro não tem efeitos sobre os actos praticados pelo intermediário financeiro por conta dos seus clientes;
- O intermediário financeiro não pode, no seu interesse ou no interesse de terceiros, dispor de instrumentos financeiros dos seus clientes ou exercer os direitos a eles inerentes, salvo acordo dos titulares;
- As empresas de investimento não podem utilizar no seu interesse ou no interesse de terceiros o dinheiro

recebido de clientes.

3. O Órgão de Administração é também responsável pelo cumprimento dos princípios e deveres definidos pelo CVM no âmbito da actividade relacionada com a salvaguarda dos bens de clientes, incluindo a manutenção de um sistema de controlo interno adequado e eficaz que permita a avaliação periódica da eficácia das políticas, procedimentos e normas internas adoptados para o cumprimento dos referidos deveres e tomar as medidas adequadas para corrigir eventuais deficiências detectadas e prevenir a sua ocorrência futura.
4. A nossa responsabilidade consiste em realizar os procedimentos considerados necessários, descritos nos parágrafos 5 e 6 deste Relatório, para verificar o cumprimento, nos aspectos materialmente relevantes, dos requisitos definidos nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM, reportar sobre as deficiências identificadas e concluir sobre a adequação dos procedimentos e medidas adoptados pelo (NOME DA ENTIDADE).

ÂMBITO DOS TRABALHOS

5. Os nossos procedimentos foram conduzidos de acordo com a Directriz de Revisão / Auditoria nº ____, com referência ao período decorrido entre [...] de [...] de [...] e [...] de [...] de [...], com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se os procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro são adequados no âmbito das disposições definidas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM e permitem satisfazer os requisitos referidos no parágrafo 2.
6. **[Descrever o âmbito do trabalho e/ou procedimentos realizados – parágrafo exemplificativo]**

O trabalho foi planeado e realizado junto das diversas áreas operacionais do (NOME DA ENTIDADE) e incluiu a realização de:

- (i) Consulta, na extensão considerada necessária, da documentação sobre o sistema de controlo interno do (NOME DA ENTIDADE) e apreciação, de uma forma global, da adequação e grau de cobertura dos procedimentos existentes aplicáveis à salvaguarda de bens de clientes face aos requisitos definidos nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM;
- (ii) Testes de efectividade ao nível dos controlos implementados no que diz respeito à salvaguarda dos bens de clientes;
- (iii) Actualização das recomendações identificadas em períodos anteriores de forma a identificar as medidas tomadas para a sua correcção e o seu estágio de implementação.

DEFICIÊNCIAS RELEVANTES [Se aplicável]

7. Em resultado dos procedimentos realizados, foram identificadas as seguintes deficiências relevantes:
(DESCRIÇÃO DAS DEFICIÊNCIAS RELEVANTES E SUAS IMPLICAÇÕES)

OPINIÃO

7. Como resultado do trabalho efectuado e descrito nos parágrafos 5 e 6 acima, em nossa opinião os procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro são adequados a permitir cumprir, em todos os aspectos materialmente relevantes, com as disposições definidas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.

OU

OPINIÃO COM RESERVAS

8. Excepto quanto às situações referidas nos pontos XX do parágrafo 7, como resultado do trabalho efectuado e descrito nos parágrafos 5 e 6, em nossa opinião os procedimentos e medidas adoptados pelo intermediário financeiro são adequadas para permitir cumprir, em todos os aspectos materialmente relevantes, as disposições definidas no âmbito dos artigos 306.º a 306.º-D do CVM.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação do referido sistema, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por

Manual do Revisor Oficial de Contas

outro lado, dadas as limitações inerentes ao sistema de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados.

9. Este parecer é emitido para informação do Órgão de Administração do [NOME DA ENTIDADE] e apresentação à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários no âmbito do n.º 4 do artigo 304.º-C do CVM.
10. O documento anexo inclui, por um lado, o detalhe das deficiências (caso hajam) incluídas na opinião e, por outro, informação sobre aspectos que não foram considerados materialmente relevantes e que carecem de melhoria ao nível do cumprimento das disposições definidas nos artigos 306.º a 306.º-D do CVM. No referido anexo encontram-se também descritas as respectivas recomendações propostas, os comentários do Órgão de Administração e, quando aplicável, o correspondente plano para superar as deficiências detectadas.

(DATA)

Directriz de Revisão/Auditoria 830

Março de 2005

Exame dos Elementos Financeiros e Estatísticos das Empresas de Seguros e das Sociedades Gestoras dos Fundos de Pensões – Encerramento de 2004

Índice

INTRODUÇÃO	1 – 5
OBJECTIVO	6
ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR / AUDITOR	7 – 11
RELATÓRIO DO REVISOR / AUDITOR	12 – 13
Apêndice I:	Modelo de Relatório do Revisor/Auditor nos termos do DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril, do DL n.º 475/99, de 9 de Novembro e das Normas Regulamentares 21/2003-R e 22/2003-R, ambas de 26 de Dezembro
Anexo I:	Empresas de Seguros: Elementos Financeiros e Estatísticos e Relatórios para Efeitos de Supervisão que Deverão Ser Objecto de Certificação pelo Revisor/Auditor
Anexo II:	Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões: Elementos Financeiros e Estatísticos e Relatórios de Supervisão que Deverão Ser Objecto de Certificação pelo Revisor/Auditor

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 830

Março de 2005

Exame dos Elementos Financeiros e Estatísticos das Empresas de Seguros e das Sociedades Gestoras dos Fundos de Pensões – Encerramento de 2004

INTRODUÇÃO

1. Nos termos da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro, os elementos financeiros e estatísticos das Empresas de Seguros deverão ser certificados por um revisor ou auditor e os respectivos relatórios deverão ser remetidos ao Instituto de Seguros de Portugal (ISP) até 15 dias após a realização da assembleia geral anual para aprovação de contas, o mais tardar até 30 de Abril.
2. Nos termos da Norma Regulamentar n.º 22/2003-R, de 26 de Dezembro, os elementos financeiros e estatísticos das Sociedades Gestoras dos Fundos de Pensões deverão ser certificados por um revisor ou auditor e os respectivos relatórios deverão ser remetidos ao ISP até 15 dias após a realização da assembleia geral anual para aprovação de contas, o mais tardar até 30 de Abril.

3. Tanto para as Empresas de Seguros como para as Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões, os elementos relativos à situação de encerramento do exercício, bem como os elementos relativos à representação das provisões técnicas/composição dos activos e à margem de solvência são, normalmente, objecto de actualização anual, através de Normas específicas do ISP.

À data de emissão desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA), os elementos financeiros e estatísticos, que nos termos das Normas Regulamentares 21/2003-R e 22/2003-R, ambas de 26 de Dezembro, deverão ser certificados por um revisor ou auditor, são os seguintes:

- (a) Mapas demonstrativos da Situação de Representação/Caucionamento das Provisões Técnicas das Empresas de Seguros, os quais se encontram especificados na Norma Regulamentar n.º 18/2003-R, de 7 de Outubro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 21/2003, de 26 de Dezembro;
 - (b) Mapas demonstrativos da Composição dos Activos dos Fundos de Pensões, os quais estão especificados na Norma Regulamentar n.º 19/2003-R, de 07 de Outubro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 22/2003, de 26 de Dezembro;
 - (c) Mapas demonstrativos do Cálculo da Margem de Solvência Exigida e do Fundo de Garantia e da determinação da Margem de Solvência Disponível, os quais se encontram especificados nas referidas Normas Regulamentares n.ºs 21/2003 e 22/2003, sendo que as regras de cálculo e determinação da Margem de Solvência se encontram especificadas nas Norma Regulamentar n.º 2/2005-R (para Empresas de Seguros), de 3 de Fevereiro e Norma Regulamentar n.º 3/2005-R (para Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões), de 3 de Fevereiro;
 - (d) Mapas do Cálculo da Margem de Solvência Corrigida das Empresas de Seguros integradas em grupos de seguros, os quais se encontram especificados na Norma Regulamentar n.º 23/2002-R, de 05 de Dezembro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro;
 - (e) Informação relativa às Operações Intra-Grupo, a qual se encontra especificada na Norma Regulamentar n.º 23/2002-R, de 05 de Dezembro;
 - (f) Outros Elementos de Índole Financeira e Estatística, os quais se encontram especificados na Norma Regulamentar n.º 21/2003-R (para Empresas de Seguros) e 22/2003-R (para Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões), ambas de 26 de Dezembro.
4. A informação financeira e estatística especificada no parágrafo anterior deve ser enviada pela Empresa de Seguros/Entidade Gestora de Fundos de Pensões ao ISP através da utilização do Portal ISPnet residente em www.isp.pt.
5. Em reuniões realizadas entre a OROC e o ISP, foi esclarecido que a incumbência adicional prevista nos diplomas anteriormente referidos terá, normalmente, a característica de um trabalho complementar e distinto da revisão legal/auditoria das contas anuais da entidade em causa, e a natureza de um exame simplificado - da referida informação financeira e estatística adicional, dando, consequentemente, origem à emissão de um relatório complementar e distinto do respectivo documento de Certificação Legal/Relatório de Auditoria das Contas Anuais.

OBJECTIVO

6. O objectivo desta DRA é o de proporcionar ao revisor/auditor orientação relativamente ao âmbito e extensão do trabalho a realizar sobre a informação financeira e estatística adicional, bem como sobre a elaboração do respectivo relatório, a endereçar pelo revisor/auditor ao Conselho de Administração (ou órgão de gestão equivalente) da empresa/entidade, exclusivamente para efeitos da sua oportuna remessa ao ISP.

ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR/AUDITOR

7. É da responsabilidade do Conselho de Administração (ou órgão de gestão equivalente) da empresa/entidade sujeita à supervisão do ISP a preparação da informação financeira e estatística adicional referida no parágrafo 3, de molde a que esta apresente de forma verdadeira e apropriada os elementos de natureza contabilística e estatística nela incluídos, bem como a adopção dos critérios e políticas contabilísticas adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, designadamente no sentido de facultar um grau de segurança aceitável quanto ao cumprimento oportuno das Normas Legais e Regulamentares aplicáveis às actividades de seguros e de gestão dos fundos de pensões.

8. A responsabilidade do revisor/auditor, no âmbito das funções complementares, para as quais tenha sido, expressa e especialmente, contratado pelo Conselho de Administração, ou órgão de gestão equivalente, da empresa/entidade (normalmente em complemento da que decorre da Revisão Legal das Contas), consiste em comunicar ao ISP, por meio de relatório endereçado originariamente ao órgão contratante, as suas conclusões sobre a informação financeira e estatística adicional referida no parágrafo 3, baseadas no seu exame, o qual deverá ser efectuado com o âmbito e profundidade especificados nos parágrafos seguintes.
9. Os elementos que deverão ser objecto de verificação por parte do revisor/auditor estão explicitados nos Anexos II e III à presente DRA.
10. O exame da informação financeira e estatística adicional a submeter ao ISP deverá ser planeado e executado, numa base de amostragem, com o objectivo de obter uma segurança moderada de que tal informação não contém omissões ou distorções materialmente relevantes, sendo limitada essencialmente à aplicação dos seguintes procedimentos:
 - (a) Assegurar que a referida informação está conforme, em todos os aspectos materialmente relevantes com as normas legais;
 - (b) Assegurar que a referida informação está conforme, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os registos contabilísticos e estatísticos da empresa/entidade;
 - (c) Assegurar a coerência global da referida informação com as demonstrações financeiras que foram objecto de exame e certificação legal das contas/relatório de auditoria por parte do revisor/auditor;
 - (d) Assegurar a coerência do Relatório Sobre a Utilização de Produtos Derivados, a que se refere as alíneas b) do número 1 do artigo 3.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R (Empresas de Seguros) e 22/2003-R (Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões), ambas de 26 de Dezembro, com os registos contabilísticos da Empresa e com os requisitos estabelecidos no n.º 17.1 da Norma Regulamentar n.º 7/2002-R (Empresas de Seguros), de 07 de Maio, com a redacção do n.º 3 do artigo 4.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003 e no n.º 14.1 da Norma Regulamentar n.º 8/2002-R (Fundos de Pensões), de 7 de Maio, com a redacção do n.º 3 do artigo 4.º da Norma Regulamentar n.º 22/2003-R;
 - (e) Assegurar a coerência interna da referida informação financeira e estatística adicional;
 - (f) Tomar conhecimento das conclusões dos Actuários Responsáveis: (i) da Empresa de Seguros, relativamente aos seguros dos Ramos Vida, Automóvel, Acidentes de Trabalho e Doença e Riscos Múltiplos e outros ramos que o Actuário Responsável entenda serem importantes e representativos do negócio da Empresa de Seguros, e dos respectivos relatórios previstos na Norma Regulamentar n.º 6/2002-R, de 11 de Março, do ISP; (ii) dos planos de pensões financiados através de fundos de pensões, do respectivo relatório elaborado para efeito do cumprimento das disposições do n.º 3 do artigo 32.º do Decreto-lei n.º 475/99, de 9 de Novembro;
 - (g) Apreciação, no âmbito dos trabalhos desenvolvidos para efeitos da certificação prevista no n.º 1 do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 475/99, de 9 Novembro, dos procedimentos implementados e os elementos de suporte utilizado pelas entidades gestoras para a avaliação dos activos que compõem o património dos fundos de pensões, nos termos dispostos no n.º 11 do artigo 7.º da Norma 21/2002-R, de 28 de Novembro e no artigo 12.º da Norma Regulamentar n.º 26/2002-R, de 31 de Dezembro;
 - (h) Apreciação, no âmbito dos trabalhos desenvolvidos para efeitos da certificação prevista no n.º 2 do artigo 105.º-A do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, na redacção do Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro, dos procedimentos adoptados para a implementação e controlo das políticas de investimento das Empresas de Seguros, nos termos dispostos no n.º 11 do artigo 9.º da Norma Regulamentar n.º 13/2003, de 17 de Julho;
 - (i) Apreciação, no âmbito dos trabalhos desenvolvidos para efeitos da certificação prevista no n.º 5 do artigo 105 do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, na redacção do Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro, dos procedimentos implementados e os elementos suporte utilizados pelas Empresas de Seguros para a avaliação dos investimentos detidos, nos termos dispostos no artigo 11.º da Norma Regulamentar n.º 23/2003, de 26 de Dezembro.
11. No sentido de assegurar a realização dos procedimentos de exame simplificado indicados nos parágrafos anteriores, deverão, adicionalmente, ser aplicados os seguintes procedimentos específicos, numa base de

amostragem:

- (a) **Activos de Fundos de Pensões e das Empresas de Seguros** – Relativamente aos activos dos Fundos de Pensões e das Empresas de Seguros, deverá o revisor/auditor:
- Obter evidência que seja considerada adequada (sendo, todavia, dispensável a obtenção de confirmação directa) da existência física, titularidade e eventuais ónus incidentes sobre tais activos;
 - Apreciar a conformidade e razoabilidade dos critérios valorimétricos adoptados, bem como testar a sua efectiva aplicação; e,
 - Verificar o cálculo e a aderência da natureza dos activos aos limites legais estabelecidos para a sua composição.
- (b) **Desdobramentos e Desenvolvimentos por Ramos** – Para os ramos com volume de negócio mais significativo (isto é, ramos cujo volume de negócio seja superior a 20% dos prémios brutos emitidos, tanto no âmbito do seguro vida, como no âmbito dos seguros não vida), os desdobramentos e desenvolvimentos dos proveitos e dos custos por ramos constantes dos Ganhos e Perdas dos Mapas Estatísticos, deverão ser confrontados com os correspondentes registos contabilísticos de suporte, devendo o revisor/auditor testar a sua conformidade com os critérios de imputação de custos pelas várias áreas funcionais e pelos diversos ramos.

RELATÓRIO DO REVISOR/AUDITOR

12. O relatório do revisor/auditor deverá ser estruturado segundo o modelo-base (genericamente abrangente) apresentado como Anexo I a esta DRA, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários em cada caso concreto, em particular, tendo em conta:
- A modalidade de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria anteriormente emitido, ou a inexistência de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria;
 - A eventual existência de assuntos detectados durante o exame das contas anuais (e constantes da respectiva Certificação Legal/Relatório de Auditoria) ou durante o exame simplificado da informação financeira e estatística adicional a que se refere a presente Directriz, que, pela sua relevância e materialidade, justifiquem a inclusão de reservas de opinião ou de ênfases neste relatório especial complementar.
13. Não obstante o referido no parágrafo 4, o revisor/auditor deverá obter e rubricar para efeitos de identificação um exemplar de tais mapas em suporte de papel impresso, o qual deverá ficar arquivado na empresa/entidade para eventual posterior verificação por parte do ISP.

Apêndice I - Modelo de Relatório do Revisor/Auditor nos Termos do DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril, do DL n.º 475/99, de 9 de Novembro e das Normas Regulamentares 21/2003-R e 22/2003-R, ambas de 26 de Dezembro

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS/SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS/AUDITOR NOS TERMOS DO DL N.º 94-B/98, DE 17 DE ABRIL, DO DL N.º 475/99, DE 9 NOVEMBRO E DAS NORMAS REGULAMENTARES 21/2003-R E 22/2003-R, AMBAS DE 26 DE DEZEMBRO INTRODUÇÃO

1. Na nossa qualidade de Revisores Oficiais de Contas/Audidores da _____, examinámos as respectivas demonstrações financeiras do exercício de _____, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de _____ (que evidencia um total de balanço de _____ euros e um total de capital próprio de _____ euros, incluindo um resultado do exercício de _____ euros) e a Conta de Ganhos e Perdas e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (se aplicável) para o exercício findo naquela data, relativos à actividade global/relativos ao conjunto da actividade desenvolvida em Portugal (no caso de sucursais de empresas de seguros com sede fora do território da União Europeia), e correspondente Anexo, relativamente às quais, e com data de _____, emitimos a Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria (sem reservas, ou outra modalidade, conforme o caso), que se anexa ao presente relatório.
2. Complementarmente, e nos termos prescritos no DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril, no DL n.º 475/99, de 9 de Novembro e das Normas Regulamentares 21/2003-R e 22/2003-R, ambas de 26 de Dezembro, procedemos ainda ao exame simplificado dos seguintes elementos financeiros e estatísticos da _____:

- (a) Mapas Demonstrativos da Situação de Representação das Provisões Técnicas da Seguradora em 31 de Dezembro de ____, previstos na Norma Regulamentar n.º ____, de ____ (1), do Instituto de Seguros de Portugal, os quais evidenciam um total de provisões técnicas de ____ euros e um total de activos a representar/caucionar as referidas provisões de ____ euros;
- (b) Mapas Demonstrativos da Composição dos Activos do Fundo de Pensões ____ em 31 de Dezembro de ____, cuja gestão está a cargo da ____, previstos na Norma Regulamentar n.º ____, de ____ (2), do Instituto de Seguros de Portugal, os quais evidenciam um total do activo do referido Fundo de Pensões de ____ euros;
- (c) Elementos Financeiros e Estatísticos, previstos nas alíneas a), c), d), e), f), h), i), j), k) e na subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro, do Instituto de Seguros de Portugal;
- (d) Elementos Financeiros e Estatísticos, previstos nas alíneas a), b), c), d), e) e f) do n.º 1 do artigo 2.º da Norma Regulamentar 22/2003-R, de 26 de Dezembro, do Instituto de Seguros de Portugal;
- (e) Mapas Demonstrativos do Cálculo e dos Elementos Constitutivos da Margem de Solvência e do Fundo de Garantia da Sociedade, previstos na Norma Regulamentar n.º ____, de ____ (3), do Instituto de Seguros de Portugal, os quais evidenciam um total dos Elementos Constitutivos da Margem de Solvência e do Fundo de Garantia de, respectivamente, ____ euros e ____ euros, e um montante do Fundo de Garantia e da Margem de Solvência a Constituir de, respectivamente, ____ euros e ____ euros;
- (f) Mapas da Margem de Solvência Corrigida, previstos na Norma Regulamentar n.º ____, de ____ (4), do Instituto de Seguros de Portugal, os quais evidenciam um total dos Elementos Constitutivos da Margem de Solvência de ____ euros e um montante dos Requisitos da Solvência Corrigida de ____ euros;
- (g) Operações Intra-Grupo, cujo montante ascende a ____ euros.

RESPONSABILIDADES

- 3. É da responsabilidade do Conselho de Administração (ou órgão de gestão equivalente) da ____ a preparação da informação financeira e estatística adicional da Sociedade (ou da Sucursal, conforme o caso), de molde a que esta apresente de forma verdadeira e apropriada os elementos de natureza contabilística e estatística nela incluídos, bem como a adopção das políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado que assegure, nomeadamente, o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis.
- 4. A nossa responsabilidade consiste em examinar a informação dos elementos financeiros e estatísticos referidos no parágrafo 2, com o objectivo, âmbito e profundidade explicados no parágrafo 5, competindo-nos expressar as nossas conclusões, destinadas ao conhecimento do Instituto de Seguros de Portugal, em relatório profissional e independente baseado no resultado do nosso exame.

OBJECTIVO, ÂMBITO E PROFUNDIDADE

- 5. O exame dos elementos financeiros e estatísticos referidos no parágrafo 2, a que procedemos, teve como objectivo a obtenção de uma segurança moderada de que tal informação não contém omissões e distorções materialmente relevantes. Este nosso exame, que foi planeado e executado com este objectivo, foi essencialmente limitado aos seguintes procedimentos, aplicados numa base de amostragem:
 - (a) Verificação de que os elementos financeiros e estatísticos estão conformes, em todos os aspectos materialmente relevantes, com as Normas Legais e Regulamentares aplicáveis e com os registos contabilísticos da Sociedade;
 - (b) Verificação da coerência global dos referidos elementos com as demonstrações financeiras que foram objecto do nosso exame e certificação legal das contas/relatório de auditoria, bem como da sua coerência interna; e,
 - (c) Tomada de conhecimento das conclusões dos Actuários Responsáveis da Empresa de Seguros, relativamente aos seguros dos Ramos ____, e dos Actuários Responsáveis dos planos de pensões financiados através de fundos de pensões e dos respectivos relatórios.
- 6. Entendemos que o exame efectuado aos elementos financeiros e estatísticos referidos no parágrafo 2

proporciona uma base aceitável para a expressão das nossas conclusões sobre a referida informação complementar.

RESERVAS

7. (Descrição de eventuais situações que afectem as conclusões do revisor/auditor, tanto por limitação de âmbito como por desacordo, caso aplicável).

CONCLUSÕES

8. Com base no trabalho efectuado, o qual foi planeado e executado tendo em vista a obtenção de uma segurança moderada, não tomámos conhecimento de quaisquer factos ou situações que afectem de forma materialmente relevante a conformidade dos elementos financeiros e estatísticos referidos no parágrafo 2 com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

ÊNFASES

9. (Descrição de eventuais situações de ênfase, caso aplicável).

Data

Identificação do Revisor/Auditor ou da Sociedade de Revisores e do Revisor Responsável

Assinatura

Observações:

- (1) Os mapas demonstrativos da Situação de Representação/Caucionamento das Provisões Técnicas das Empresas de Seguros, encontram-se especificados na Norma Regulamentar n.º 18/2003-R, de 7 de Outubro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 21/2003, de 26 de Dezembro;
- (2) Os mapas demonstrativos da Composição dos Activos dos Fundos de Pensões, encontram-se especificados na Norma Regulamentar n.º 19/2003-R, de 07 de Outubro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 22/2003, de 26 de Dezembro;
- (3) Os mapas demonstrativos do Cálculo e dos Elementos Constitutivos da Margem de Solvência e do Fundo de Garantia, encontram-se especificados na Normas Regulamentares n.ºs 21/2003 e 22/2003, sendo que as regras de cálculo e determinação da Margem de Solvência se encontram especificadas nas Norma Regulamentar n.º 2/2005-R (para Empresas de Seguros), de 3 de Fevereiro e Norma n.º 3/2005-R (para Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões), de 3 de Fevereiro;
- (4) Os mapas do Cálculo da Margem de Solvência Corrigida das Empresas de Seguros integradas em grupos de seguros, estão especificados na Norma Regulamentar n.º 23/2002-R, de 05 de Dezembro, com a redacção da Norma Regulamentar n.º 21/2003, de 26 de Dezembro.

Anexo I - Empresas de Seguros: Elementos Financeiros e Estatísticos e Relatórios para Efeitos de Supervisão que Deverão Ser Objecto de Certificação pelo Revisor / Auditor

1. Empresas de Seguros com Sede em Portugal:
Elementos referidos nas alíneas a) a f) e m) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro.
2. Empresas de Seguros com Sede fora da União Europeia:
Elementos referidos nas alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 3.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro.

Manual do Revisor Oficial de Contas

3. Fundos de Pensões Geridos pela Empresas de Seguros:

Documentação de encerramento do exercício relativa aos fundos de pensões, nomeadamente os elementos referidos nas alíneas h) a k) do n.º 1 do artigo 2.º da Norma Regulamentar n.º 21/2003-R, de 26 de Dezembro.

Anexo II - Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões: Elementos Financeiros e Estatísticos e Relatórios de Supervisão que Deverão Ser Objecto de Certificação pelo Revisor / Auditor

MAPAS

1. Sociedades Gestoras de Fundos de Pensões:

Elementos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º da Norma Regulamentar n.º 22/2003-R, de 26 de Dezembro.

2. Fundos de Pensões Geridos pela Sociedade Gestora:

Documentação de encerramento do exercício relativa aos fundos de pensões, nomeadamente os elementos referidos nas alíneas c) a f) do n.º 1 do artigo 2.º da Norma Regulamentar n.º 22/2003-R, de 26 de Dezembro.

Directriz de Revisão/Auditoria 835

Abril de 2006

Certificação do Relatório Anual sobre os Instrumentos de Captação de Aforro Estruturados (ICAE) no Âmbito da Actividade Seguradora

Índice

INTRODUÇÃO	1 – 4
OBJECTIVO	5
ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR / AUDITOR	6 – 8
RELATÓRIO DO REVISOR / AUDITOR	9
ENTRADA EM VIGOR	10

Apêndice: Modelo de Relatório do Revisor Oficial de Contas/Auditor nos termos da Norma Regulamentar n.º 05/2004-R, de 10 de Setembro, do Instituto de Seguros de Portugal relativo aos ICAE

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 835

Abril de 2006

Certificação do Relatório Anual sobre os Instrumentos de Captação de Aforro Estruturados (ICAE) no Âmbito da Actividade Seguradora

INTRODUÇÃO

1. Nos termos da Norma Regulamentar n.º 05/2004-R, de 10 de Setembro, os Relatórios Anuais sobre os ICAE das Empresas de Seguros deverão ser certificados por um revisor ou auditor, o mais tardar até 28 de Fevereiro de cada ano. São qualificados como ICAE os seguros e operações ligados a fundos de investimento.

2. O Decreto-Lei n.º 176/95, de 26 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 60/2004, de 22 de Março estabelece regras de transparência para a actividade seguradora e disposições relativas ao regime jurídico do contrato de seguro.
3. A Norma Regulamentar n.º 05/2004-R estabelece que para cada ICAE deve ser elaborado, pela empresa de seguros, um relatório anual, com referência a 31 de Dezembro, que contenha, pelo menos, os seguintes elementos:
 - a) Denominação e sede social da empresa de seguros responsável pela exploração do ICAE;
 - b) Designação comercial do produto;
 - c) Número de unidades de participação em circulação relativas ao fundo afecto ao ICAE e respectivo valor unitário;
 - d) Composição discriminada dos valores que constituem o património de cada fundo afecto ao ICAE e respectivo peso na carteira, no mínimo de acordo com a subdivisão constante do Anexo II à Norma Regulamentar 05/2004-R e que dela faz parte integrante;
 - e) Para cada activo que compõe a carteira do fundo afecto ao ICAE, os seguintes elementos:
 - i. Designação do valor;
 - ii. Quantidade de valores em carteira, ou valor nominal do montante investido no caso de títulos valorizados em percentagem do valor nominal;
 - iii. Cotação ou preço unitário, na moeda em que os valores se encontram representados e em euros, ou percentagem do valor nominal quando aplicável;
 - iv. Montante de juros decorridos em euros;
 - v. Montante global do valor integrante da carteira, incluindo os juros decorridos, em euros.
 - f) Indicação do objectivo do ICAE em matéria de rentabilidade, incluindo a menção aos benchmarks eventualmente utilizados, e explicitação fundamentada do respectivo grau de cumprimento;
 - g) Descrição da política de investimento definida para o fundo afecto ao ICAE, e explicação dos eventuais desvios verificados na sua implementação nomeadamente em matéria de limites fixados para as aplicações financeiras previstas para a concretização dos objectivos pretendidos, incidência geográfica dos principais mercados e sectores alvo, activos vedados e exercício dos direitos de voto;
 - h) Descrição dos principais riscos inerentes à política de investimento prosseguida;
 - i) Apresentação do valor das unidades de participação e do valor total do fundo afecto ao ICAE, relativamente ao final de cada mês desse ano civil em que o ICAE tenha sido comercializado;
 - j) Indicação das regras de avaliação dos activos que compõem o património do fundo afecto ao ICAE, e da frequência da respectiva avaliação;
 - k) Apresentação da rentabilidade e volatilidade obtidas no ano em causa e nos dois anos anteriores ou, caso a comercialização do ICAE se tenha iniciado há menos de três anos, indicação dessas duas medidas para os anos em que existe a respectiva informação;
 - l) Indicação do método de cálculo utilizado na determinação da taxa de rentabilidade;
 - m) Indicação da classe de volatilidade respeitante ao último ano civil ou, caso a comercialização do produto se tenha iniciado há menos de um ano, indicação da classe de volatilidade que se espera atingir em função da política de investimento definida para o fundo afecto ao ICAE, e transposição exacta do quadro constante do n.º 4 do artigo 10.º da Norma Regulamentar 05/2004-R;
 - n) Explicação, devidamente fundamentada, para as alterações materiais dos níveis de rentabilidade e volatilidade face ao ano anterior;
 - o) Quantificação discriminada dos montantes das comissões e outros encargos, bem como dos custos da

gestão financeira, imputados ao fundo afecto ao ICAE e cobrados durante o ano em causa.

4. O Relatório Anual sobre os ICAE cujo conteúdo mínimo é especificado no parágrafo anterior deve estar à disposição dos tomadores de seguros/pessoas seguras na sede da empresa de seguros e no seu site, bem como nos respectivos canais de comercialização e, sempre que possível, nos sites das respectivas entidades comercializadoras, independentemente do canal de distribuição empregue até ao dia 28 de Fevereiro de cada ano.

OBJECTIVO

5. O objectivo desta DRA é o de proporcionar ao revisor/auditor orientação relativamente ao âmbito e extensão do trabalho a realizar sobre o exame simplificado ao Relatório Anual dos ICAE, bem como sobre a elaboração do respectivo relatório, a endereçar pelo revisor/auditor ao Conselho de Administração (ou órgão de gestão equivalente) da empresa de seguros.

ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR/AUDITOR

6. É da responsabilidade do Conselho de Administração (ou órgão de gestão equivalente) da empresa de seguros, sujeita à supervisão do ISP a preparação do Relatório Anual referido no parágrafo 3, e o cumprimento das restantes disposições estabelecidas pela Norma Regulamentar 05/2004-R.
7. A responsabilidade do revisor/auditor, no âmbito das funções complementares, para as quais tenha sido, expressa e especialmente, contratado pelo Conselho de Administração, ou órgão de gestão equivalente, da empresa de seguros (normalmente em complemento da que decorre da Revisão Legal das Contas), consiste em emitir, por meio de relatório endereçado ao órgão contratante, as suas conclusões sobre o conteúdo do Relatório Anual referido no parágrafo 3. desta DRA, a respectiva conformidade com os registos contabilísticos da empresa de seguros e com as normas legais e regulamentares aplicáveis, o qual deverá ser efectuado com o âmbito e profundidade especificados nos parágrafos seguintes.
8. O exame do Relatório Anual sobre os ICAE das empresas de seguros deverá ser planeado e executado, numa base de amostragem, com o objectivo de obter uma segurança moderada de que a informação nela contida não contém omissões ou distorções materialmente relevantes de acordo com a Norma Regulamentar 05/2004-R, sendo limitada essencialmente à aplicação dos seguintes procedimentos:
 - (a) Assegurar que a informação contida no Relatório Anual sobre o ICAE está conforme, em todos os aspectos materialmente relevantes com as normas legais, nomeadamente com a Norma Regulamentar 05/2004-R;
 - (b) Assegurar que a referida informação está conforme, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os registos contabilísticos e estatísticos da empresa de seguros;
 - (c) Assegurar a coerência global da referida informação com as demonstrações financeiras que foram objecto de exame e certificação legal das contas/relatório de auditoria por parte do revisor/auditor;
 - (d) Assegurar a coerência interna da informação contida no Relatório Anual sobre o ICAE;

RELATÓRIO DO REVISOR/AUDITOR

9. O relatório do revisor/auditor deverá ser estruturado segundo o modelo-base (genericamente abrangente) apresentado como Apêndice I desta DRA, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários em cada caso concreto, em particular, tendo em conta:
 - A modalidade de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria anteriormente emitido, ou a inexistência de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria;
 - A eventual existência de assuntos detectados durante o exame das contas anuais (e constantes da respectiva Certificação Legal/Relatório de Auditoria) ou durante o exame simplificado do Relatório Anual dos ICAE a que se refere a presente Directriz, que, pela sua relevância e materialidade, justifiquem a inclusão de reservas de opinião ou de ênfases neste relatório especial complementar.

ENTRADA EM VIGOR

10. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em, ou após, 20 de Abril de 2006.

Apêndice - Modelo de Relatório do Revisor Oficial de Contas/Auditor nos termos da

Manual do Revisor Oficial de Contas

Norma Regulamentar n.º 05/2004-R, de 10 de Setembro, do Instituto de Seguros de Portugal relativo aos ICAE

**Relatório do Revisor Oficial de Contas/Auditor nos termos da Norma Regulamentar n.º 05/2004-R, de 10 de Setembro, do Instituto de Seguros de Portugal relativo ao Instrumento de Captação de Aforro Estruturado (ICAE) _____
para o exercício findo em 31 de Dezembro de 20XX**

INTRODUÇÃO

1. Na nossa qualidade de Revisor Oficial de Contas/Auditor da (a) _____ e nos termos prescritos no Decreto-Lei n.º 176/95 de 26 de Julho, na redacção do Decreto-Lei n.º 60/2004, de 22 de Março, e da Norma Regulamentar n.º 05/2004-R, de 10 de Setembro, do Instituto de Seguros de Portugal, procedemos ao exame simplificado do Relatório Anual do (b) _____ relativo ao exercício findo em 31 de Dezembro de 2005, o qual rubricámos para meros efeitos de identificação.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração da (a) _____ a preparação do Relatório Anual relativo ao (b) _____, de modo a que este apresente de forma verdadeira e apropriada a informação a prestar ao tomador de seguro durante o período de vigência do contrato, garantindo o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis.
3. A nossa responsabilidade consiste em examinar o conteúdo do Relatório Anual referido no parágrafo 1., e respectiva conformidade com os registos contabilísticos da (a) _____, com o objectivo, âmbito e profundidade explicados no parágrafo 4., competindo-nos expressar as nossas conclusões em relatório profissional e independente baseado no resultado do nosso exame.

OBJECTIVO, ÂMBITO E PROFUNDIDADE

4. O exame do Relatório Anual referido no parágrafo 1., a que procedemos, teve como objectivo a obtenção de uma segurança moderada de que tal relatório não contém omissões e distorções materialmente relevantes. Este nosso exame, que foi planeado e executado com este objectivo, foi essencialmente limitado à verificação, numa base de amostragem, de que o conteúdo do Relatório Anual está conforme, em todos os aspectos materialmente relevantes, com os registos contabilísticos da (a) _____ e com as normas legais e regulamentares aplicáveis.
5. Entendemos que o exame efectuado ao conteúdo do Relatório Anual referido no parágrafo 1., proporciona uma base aceitável para a expressão das nossas conclusões sobre o respectivo conteúdo.

RESERVAS

6. (Descrição de eventuais situações que afectem as conclusões do revisor/auditor, tanto por limitação de âmbito como por desacordo, caso aplicável).

CONCLUSÕES

7. Com base no trabalho efectuado, o qual foi planeado e executado tendo em vista a obtenção de uma segurança moderada, não tomámos conhecimento de quaisquer factos ou situações que afectem de forma materialmente relevante a conformidade do conteúdo do Relatório Anual relativo ao (b) _____ com os registos contabilísticos da (a) _____ e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

ÊNFASES

8. (Descrição de eventuais situações de ênfase, caso aplicável).

Data

Identificação do Revisor ou da Sociedade de Revisores e do Revisor Responsável

Assinatura

Legendas

(a) Denominação da entidade

(b) Denominação do ICAE

Directriz de Revisão/Auditoria 840

Março de 2008

Relatório Sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno das Empresas de Seguros

Índice

INTRODUÇÃO	1 - 7
OBJECTIVO	8 - 9
ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR	10 - 13
RELATÓRIO DO REVISOR	14
DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA	15
ENTRADA EM VIGOR	16
Apêndice 1 – Minuta do Relatório do Revisor Oficial de Contas sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno (parte integrante do relatório do revisor para efeitos de supervisão prudencial previsto pela Norma Regulamentar n.º 10/2006-R, do Instituto de Seguros de Portugal)	

INTRODUÇÃO

1. Nos termos da a Norma Regulamentar Nº 14/2005-R de 29 de Novembro – Princípios aplicáveis ao Desenvolvimento dos Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno das Empresas de Seguros, emitida pelo Instituto de Seguros de Portugal (ISP), exige-se que as Empresas de Seguros estabeleçam e implementem Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno adaptados à sua dimensão e à natureza e risco das actividades exercidas, que obedeçam aos requisitos mínimos definidos naquela Norma.
2. De acordo com esta Norma, as Empresas de Seguros devem formalizar, em documentos específicos, as principais políticas, estratégias e processos de gestão de riscos e de controlo interno. Estes documentos devem identificar de forma clara e detalhada os sistemas implementados para a identificação, avaliação, mitigação, monitorização e controlo dos riscos referidos no n.º 3 do artigo 8.º da referida Norma, bem como as actividades específicas de controlo implementadas no âmbito do sistema de controlo interno.
3. Adicionalmente, a Norma estabelece que o Órgão de Administração deve requerer e assegurar que seja elaborado um relatório anual sobre a estrutura organizacional e os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno da Empresa de Seguros.
4. Este relatório deve contemplar, no mínimo, um resumo explicativo das principais alterações ocorridas durante o exercício ao nível dos seguintes aspectos:
 - a) Estrutura organizacional;
 - b) Sistemas de informação e canais de comunicação;
 - c) Principais procedimentos de gestão de riscos;
 - d) Principais procedimentos de controlo interno e respectivos mecanismos de monitorização;
 - e) Procedimentos específicos para o combate ao branqueamento de capitais.
5. Este relatório deve ainda contemplar uma descrição detalhada do acompanhamento efectuado pela função de gestão de riscos e pela função de auditoria interna no decurso do exercício a que se reporta o relatório, identificando as principais falhas e/ou fragilidades detectadas e as medidas tomadas no sentido de melhorar os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno implementados.
6. Este relatório deve ser remetido pelo órgão de administração ao Instituto de Seguros de Portugal conjuntamente com os elementos de reporte relativos ao final de cada exercício.

7. De acordo com o artigo 20º da referida Norma, a implementação e efectiva aplicação das estratégias, políticas e processos identificados nos documentos que formalizam os princípios de gestão de riscos e de controlo interno elaborados pela Empresa de Seguros devem ser objecto de apreciação por um revisor oficial de contas, o qual deve ainda identificar eventuais falhas e/ou fragilidades detectadas e medidas a tomar no sentido de melhorar os sistemas implementados.

OBJECTIVO

8. De acordo com o nº 2 do artigo 4º da Norma Regulamentar nº 10/2006-R, do ISP, de 24 de Outubro, a revisão a efectuar aos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno deve ter por objectivo:
- a) Obter um grau de segurança moderada sobre a implementação e efectiva aplicação das estratégias, políticas e processos identificadas no documento que formaliza os princípios de gestão de riscos referido no nº 1 do artigo 18.º da Norma Regulamentar n.º 14/2005-R, do ISP, de 29 de Novembro;
 - b) Obter um grau de segurança moderada sobre a implementação e efectiva aplicação das estratégias, políticas e processos identificadas no documento que formaliza os princípios de controlo interno referido no nº 1 do artigo 18.º da Norma Regulamentar n.º 14/2005-R, do ISP, de 29 de Novembro.
9. A presente Directriz tem como objectivo dar ao revisor, no exercício das citadas funções, orientação sobre:
- c) A natureza e âmbito dos trabalhos a efectuar pelo revisor para dar cumprimento aos requisitos das normas acima referidas;
 - d) O modelo dos relatórios a emitir.

ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR

10. É da responsabilidade do Conselho de Administração da Empresa de Seguros, sujeita à supervisão do ISP, a preparação do Relatório Anual referido no parágrafo 3 desta DRA, e o cumprimento das restantes disposições estabelecidas pela Norma Regulamentar 14/2005-R, do ISP, de 29 de Novembro.
11. Na definição da natureza, âmbito e extensão do trabalho a efectuar pelo revisor, e consequentemente do conteúdo do relatório a emitir, deverão ser tomados em consideração a fase de implementação dos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno em que a Empresa de Seguros se encontre, bem como a avaliação efectuada pelo Conselho de Administração no seu relatório anual, sobre o grau de implementação, efectiva aplicação e eficácia dos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno da Empresa de Seguros.
12. Para este efeito, o revisor deverá planear o seu trabalho de forma a contemplar a necessidade de verificar, numa base de teste, a razoabilidade e adequacidade das informações prestadas pelo Conselho de Administração no seu relatório anual, bem como da descrição dos Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno efectuadas na documentação que formaliza os mesmos.
13. Neste sentido, como resultado da aplicação do artigo 20.º da Norma Regulamentar Nº 14/2005-R, do ISP, de 29 de Novembro, o revisor deve proceder à análise da documentação que formaliza os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno, do Relatório anual preparado pelo Conselho de Administração da Empresa e à realização de trabalho de teste em todas as áreas consideradas materialmente relevantes, incluindo a realização de “walkthroughs”, revisão dos resultados dos testes aos controlos efectuados pela auditoria interna e realização de testes independentes aos controlos mais relevantes.

RELATÓRIO DO REVISOR

14. Este trabalho conduzirá à emissão de um Parecer de segurança moderada sobre os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno analisados cujo relatório a emitir pelo revisor deverá ser estruturado segundo a minuta (genericamente abrangente) apresentada como no Apêndice I desta DRA, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários, em cada caso concreto.

DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA

15. Excepcionalmente, relativamente ao exercício de 2007, em alternativa à emissão do Parecer referido anteriormente e dependendo da fase de implementação dos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno, poderá ser emitido um relatório contendo a descrição factual do trabalho efectuado, das situações (deficiências)

identificadas e as respectivas recomendações.

ENTRADA EM VIGOR

16. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em, ou após, 31 de Março de 2008.

Apêndice 1

Minuta do Relatório do Revisor Oficial de Contas sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno (parte integrante do relatório do revisor para efeitos de supervisão prudencial previsto pela Norma Regulamentar n.º 10/2006-R, do Instituto de Seguros de Portugal)

Relatório do Revisor Oficial de Contas

Ao

Órgão de Administração ..(a)

da (b).....

INTRODUÇÃO

1. O presente Relatório é apresentado para os efeitos previstos na alínea b) do artigo 3º da Norma Regulamentar nº. 10/2006-R, de 24 de Outubro, do Instituto de Seguros de Portugal (ISP) e insere-se no processo de relato pelo Órgão de Administração (a) da(b), ao ISP, sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno, datado de(c)

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração (a) da(b):
 - i.) A definição, aprovação, revisão periódica e documentação das principais políticas, estratégias e processos de gestão de riscos e de controlo interno e a preparação do Relatório Anual sobre a estrutura organizacional e os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno (Relatório), de acordo com os requisitos descritos no artigo 19º. da Norma Regulamentar nº. 14/2005-R, do ISP, de 29 de Novembro;
 - ii.) Garantir que a estrutura organizacional existente permite à Empresa de Seguros o estabelecimento de mecanismos de governação adequados à dimensão, natureza e complexidade da sua actividade;
 - iii.) O estabelecimento e manutenção de um sistema de gestão de riscos e de controlo interno apropriado e eficaz, com o objectivo de garantir, com razoabilidade, a condução ordenada e eficiente dos negócios realizados pela.....(b), incluindo a aderência às políticas de gestão, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e dos regulamentos e a preparação, tempestiva, de informação financeira e prudencial credível.
3. A nossa responsabilidade consiste em analisar o Relatório referido no parágrafo 2 e a documentação que formaliza as principais políticas, estratégias e processos de gestão de riscos e de controlo interno, com o objectivo e âmbito explicitados no parágrafo 4, competindo-nos expressar as nossas conclusões, destinadas ao conhecimento do ISP, em relatório profissional e independente.

OBJECTIVO E ÂMBITO DOS TRABALHOS

4. A nossa análise dos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno foi planeada e executada com o objectivo de obter um grau de segurança moderada sobre a adequacidade da implementação e efectiva aplicação das estratégias, políticas e processos identificados nos documentos que formalizam os princípios de gestão de riscos e de controlo interno nas seguintes áreas:

(Detalhar as áreas que tenham sido objecto de análise)

5. O trabalho efectuado abrangeu apenas os seguintes procedimentos:
 - i) Apreciamos a informação contida no Relatório sobre a estrutura organizacional e os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno, preparado pelo Conselho de Administração de...(b);
 - ii) Desenvolvemos trabalho complementar (face ao efectuado para efeitos de emissão da Certificação Legal

das Contas), ao nível dos procedimentos e controlos nas áreas identificadas no parágrafo 4, acima. O trabalho efectuado consistiu:

- a) Na leitura da documentação que formaliza as principais políticas, estratégias e processos de gestão de riscos e de controlo interno nestas áreas;
- b) Na confirmação do desenho e implementação dos controlos identificados pela Empresa e mencionados na documentação acima referida, através da realização de entrevistas e da observação da evidência da execução de tarefas consideradas relevantes; e
- c) Na realização, por amostragem, de testes aos principais controlos identificados. Os procedimentos efectuados nas várias áreas analisadas, identificadas no parágrafo 4, acima, encontram-se detalhados no Anexo a este Relatório.

RESERVAS

6. [...] [Incluir situações consideradas materialmente relevantes, sem prejuízo de ser apresentada informação mais detalhada no relatório em anexo]

CONCLUSÃO

7. Com excepção dos aspectos mencionados nos parágrafos 6 a, com base no trabalho efectuado, o qual se encontra descrito no parágrafo 5, que foi planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que, à data a que se refere o Relatório (c), as estratégias, políticas e processos de gestão de riscos e de controlo interno, não são adequados, em todos os aspectos materialmente relevantes, aos objectivos estabelecidos na Norma Regulamentar n.º 14/2005-R, do ISP. No entanto, existem alguns aspectos a melhorar, os quais são apresentados no relatório em Anexo.

[.....]

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de gestão de riscos e de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação dos referidos sistemas, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por outro lado, dadas as limitações inerentes aos sistemas de gestão de riscos e de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados.
9. Este Relatório é emitido somente para informação do Órgão de Administração (a) da (b) e com vista à sua apresentação ao Instituto de Seguros de Portugal, no âmbito da Norma Regulamentar n.º 14/2005-R, deste organismo, pelo que não pode ser utilizado para qualquer outra finalidade nem ser distribuído a terceiros sem a nossa prévia autorização por escrito.

_____ (Data)

_____ (Assinatura)

_____ (Nome)

Anexo ao Relatório do Revisor Oficial de Contas sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno (parte integrante do relatório do revisor para efeitos de supervisão prudencial previsto pela Norma Regulamentar n.º 10/2006-R, do Instituto de Seguros de Portugal) – Descrição do trabalho efectuado e aspectos a melhorar identificados no decurso do nosso trabalho

LEGENDAS

- (a) Identificação do Órgão de Administração
- (b) Denominação da Entidade
- (c) Incluir a data

Dezembro de 2001

Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 6
OBJECTIVO	7 - 8
PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO	9 - 13
CONSIDERAÇÕES SOBRE A AVALIAÇÃO DOS BENS	14 - 16
OUTRAS CONSIDERAÇÕES	17 - 20
RELATÓRIO	21 - 23
ENTRADA EM VIGOR	24
Modelo 1 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada por terceiro	
Modelo 2 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada pelo revisor independente	
Modelo 3 - Entradas em dinheiro posteriormente utilizadas em aumento de capital social	

INTRODUÇÃO

1. As entradas para o capital das sociedades, quer aquando da constituição quer em futuros aumentos, podem ser realizadas por duas formas: ou em dinheiro ou em bens diferentes de dinheiro (entradas em espécie).
2. Quanto às entradas em dinheiro estas podem:
 - ter por objectivo a realização de capital, mediante entregas antecipadas, imediatas ou diferidas;
 - ter tido inicialmente objectivo diferente, designadamente prestação suplementar ou acessória, empréstimo, suprimimento, adiantamento, abono, avanço, etc., sendo posteriormente utilizadas para a realização de capital.
3. A expressão "entradas em espécie" tem um âmbito bastante lato abrangendo:
 - terrenos, edifícios, equipamentos fabris, mobiliário, viaturas e outro material de transporte, mercadorias, matérias primas, produtos, etc.;
 - direitos de crédito, títulos e partes sociais, etc.;
 - marcas, patentes, alvarás, direitos de propriedade e de arrendamento, e até mesmo o trespasse (ver Directriz Contabilística n.º 12 - Conceito Contabilístico de Trespasse); e/ou
 - outros activos ou conjuntos de activos e passivos (quando a diferença for positiva).
4. Nos termos da 2.ª Directiva da União Europeia, as entradas em espécie devem ser objecto de relatório por perito independente. Em Portugal, por força dos n.ºs 1 e 2 do art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), tal perito tem de ser um revisor diferente do revisor responsável pelo exame e certificação legal das contas. Com excepção da França, que tem um sistema idêntico ao nosso, nos restantes países da União Europeia tal perito pode ser o revisor da própria empresa.
5. De acordo com o n.º 3 do art.º 28.º "*O relatório do revisor deve, pelo menos: ... c) avaliar os bens, ...*". Na maioria dos países da União Europeia, entende-se que a função do revisor é apenas a de emitir uma opinião sobre a avaliação efectuada por terceiros, que podem ser os próprios interessados e/ou peritos especialistas.
6. Os aspectos mais relevantes das entradas em espécie prendem-se com o âmbito do trabalho de verificação a efectuar pelo revisor e a sua responsabilidade, com os critérios de avaliação, com a eventual utilização de trabalho efectuada por outros peritos, com a conversão de créditos em capital e com o tratamento contabilístico do eventual excesso do valor atribuído aos bens relativamente ao que se pretende realizar.

OBJECTIVO

7. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar

orientação quanto aos procedimentos a adoptar neste tipo de trabalho e à forma e conteúdo do relatório a emitir, para efeitos do art.º 28.º (constituição) e do n.º 1 do art.º 89.º (aumentos de capital) do CSC.

8. Para o efeito, toma-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais, e as orientações das autoridades comunitárias nas discussões havidas entre a Comissão e o Comité de Auditoria.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

9. O trabalho do revisor incide normalmente sobre um documento apresentado pelos interessados que descreva os bens, direitos e obrigações em que consistem as entradas em espécie, bem como os critérios usados na respectiva avaliação.
10. O objectivo do trabalho do revisor consiste em dar cumprimento aos requisitos do n.º 3 do art. 28.º do CSC, ou seja:
- a) descrever os bens;
 - b) identificar os seus titulares;
 - c) indicar os critérios utilizados para a avaliação dos bens e a quantia resultante da avaliação; e
 - d) confirmar que tal quantia é suficiente para realizar o capital.
11. O revisor deve também verificar se os bens constantes desse documento estão em condições de poderem ser utilizados na realização de capital, ou seja, se são bens operacionais, úteis ou facilmente transaccionáveis para a sociedade.
12. Os procedimentos a utilizar na verificação das entradas em espécie devem obedecer ao disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria que seja aplicável ao tipo de bens, direitos ou obrigações e às circunstâncias concretas, com vista a atingir o objectivo indicado no parágrafo 10.
13. O revisor deve, designadamente, confirmar a titularidade dos bens ou direitos em causa, bem como eventuais ónus, encargos ou quaisquer condicionamentos que sobre eles possam existir, através da obtenção de certidões da respectiva Conservatória (no caso de bens ou ónus sujeitos a registo obrigatório) ou de confirmações obtidas directamente das entidades respectivas ou da execução de procedimentos alternativos (nos restantes casos). O revisor não é responsável pela falta de registos obrigatórios ou por certidões ou outras confirmações que não correspondam à situação existente, mas deve averiguar quaisquer indicações que a tal respeito cheguem ao seu conhecimento.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A AVALIAÇÃO DOS BENS

14. O revisor é sempre responsável pela adequação dos critérios de avaliação utilizados, quer a avaliação tenha sido realizada por si, quer por terceiros. Na maioria dos casos o critério adequado é o do justo valor, podendo servir de orientação a Directriz Contabilística 13 - Conceito de Justo Valor ou as regras constantes das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), designadamente os parágrafos 39 e 40 da NIC 22 - Concentrações de Actividades Empresariais.
15. O revisor deve assegurar-se que entre a data da avaliação e a data do seu relatório não tenham ocorrido alterações relevantes nos valores.
16. Sempre que na avaliação tenha intervindo um outro técnico ou perito, o revisor deve aplicar os procedimentos constantes da Recomendação Técnica 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos. Em caso algum pode o revisor, com base na opinião de outro técnico ou perito, derrogar a sua responsabilidade pela avaliação.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

17. A conversão em capital de créditos sobre a sociedade deve ser apreciada não no âmbito dos créditos em causa mas no âmbito dos activos que entraram na sociedade e que deram origem a esses créditos.
18. Quando se trate de conversão em capital de créditos resultantes de transacções com a sociedade, deve o revisor efectuar o trabalho que considere adequado para os fins indicados no parágrafo 11 acima, dispensando particular

atenção à natureza e valor das transacções que compõem a quantia a converter.

19. Quando o valor atribuído aos bens exceda o do capital e do eventual prémio de emissão a realizar, o destino de tal excesso poderá ou (i) constituir um crédito do sócio, quando seja convencionada contrapartida a pagar pela sociedade, ou (ii) ficar abrangido, como o prémio de emissão, pelo regime de reserva legal previsto no n.º 3 d) do art.º 295.º (para as sociedades anónimas) e no n.º 2 do art.º 218.º (para as sociedades por quotas) do CSC.
20. Não se está em presença de uma efectiva entrada em espécie, quando se pretende realizar capital com créditos provenientes de entradas em dinheiro que inicialmente tenham tido, ou não, objectivo diferente. Esta situação não está abrangida pelo art.º 28.º do CSC, mas no entanto, e se for solicitado, poderá ser elaborada declaração comprovativa (ver modelo 3). Tal declaração será elaborada pelo próprio revisor responsável pelo exame e certificação legal das contas, não carecendo de verificação especial, uma vez que se insere no âmbito normal do seu trabalho. Quando a sociedade não estiver sujeita a revisão legal das contas, o revisor designado limitar-se-á a verificar os movimentos financeiros subjacentes e a elaborar aquela declaração.

RELATÓRIO

21. O relatório do revisor sobre a observância dos requisitos legais nas entradas em espécie para realização de capital deve conter:
- a) Título e destinatário;
 - b) Parágrafos introdutórios, com referência à disposição legal a cumprir, descrevendo os bens entregues ou a entregar, com a indicação do seu valor total e dos critérios de avaliação utilizados;
 - c) Parágrafo das responsabilidades, indicando a entidade avaliadora e descrevendo a responsabilidade do revisor;
 - d) Parágrafos do âmbito em que se descreve a natureza do trabalho realizado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria e se refere que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da declaração;
 - e) Parágrafo da declaração, confirmando que as entradas em espécie atingem o valor nominal e, eventualmente, o prémio de emissão e indicando o destino dado ao eventual excesso;
 - f) Data do relatório;
 - g) Assinatura do revisor; e
 - h) Nome e número do revisor.
22. Em princípio, o revisor emite um relatório por cada subscritor de capital mas, se considerar adequado, pode emitir um relatório único. Será, por exemplo, o caso em que vários subscritores entrem com quotas ou acções de uma mesma sociedade.
23. De acordo com o n.º 4 do citado art.º 28.º o relatório do revisor não deve reportar-se a uma data anterior em mais de 90 dias à da escritura, devendo o revisor informar os sócios sobre alterações relevantes de valores de que tenha conhecimento, ocorridas entre a data do seu relatório e a data da escritura.

ENTRADA EM VIGOR

24. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 1 de Fevereiro de 2002.

Modelo 1 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada por terceiro

Relatório do Revisor Oficial de Contas nos termos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Introdução

1. O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente à entrega por _____(b) de bens no valor de _____ (c) para realização de _____ acção (ões)

Manual do Revisor Oficial de Contas

[(quota (s))] por si subscritas no capital da Sociedade ____ (a) com o valor nominal de ____ e o prémio de emissão de ____ (se aplicável) e com a contrapartida de ____ a pagar pela sociedade (se aplicável).

2. A entrada em espécie consiste na entrega dos bens que a seguir se descrevem ____ (d).
3. Os bens foram avaliados por ____ (e), em ____ (c), de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados: ____

Responsabilidades

4. A nossa responsabilidade consiste em apreciar de forma independente a razoabilidade da avaliação dos bens e em declarar que o valor encontrado é suficiente para a realização de capital pretendida.

Âmbito

5. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se os valores das entradas atingem ou não o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas aos sócios que efectuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável). Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
 - a) da existência dos bens,
 - b) da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;
 - c) da adequação dos critérios usados na avaliação dos mesmos; e
 - d) do valor atribuído aos bens.
6. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração.

Declaração

7. Com base no trabalho efectuado, declaramos que os valores encontrados atingem o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas ao sócio que efectua tal entrada, acrescido do prémio de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Identificação da Sociedade, indicando se aplicável "a constituir".
- (b) Subscritor(es).
- (c) Quantia resultante da avaliação.
- (d) Descrição do bem (ou bens) ou remissão para um anexo contendo tal descrição, incluindo os eventuais ónus ou encargos.
- (e) Sócios, órgão de gestão da sociedade, técnico ou perito.

Modelo 2 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada pelo revisor independente

Relatório do Revisor Oficial de Contas nos termos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Introdução

1. O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente à entrega por ____ (b) de bens no valor de ____ (c) para realização de ____ acção (ões) [(quota (s))] por si subscritas no capital da Sociedade ____ (a) com o valor nominal de ____ e o prémio de emissão de ____ (se aplicável) e com a contrapartida de ____ a pagar pela sociedade (se aplicável).
2. A entrada em espécie consiste na entrega dos bens que a seguir se descrevem ____ (d).
3. Os bens foram por nós avaliados em ____ (c), de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados:

Responsabilidades

4. É de nossa responsabilidade a razoabilidade da avaliação dos bens e a declaração de que o valor encontrado é suficiente para a realização de capital pretendida.

Âmbito

5. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se os valores das entradas atingem ou não o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas aos sócios que efectuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável). Para tanto, o referido trabalho incluiu:
 - a) a verificação da existência dos bens;
 - b) a verificação da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;
 - c) a adopção de critérios adequados na avaliação dos mesmos; e
 - d) a avaliação dos bens.
6. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração.

Declaração

7. Com base no trabalho efectuado, declaramos que os valores encontrados atingem o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas ao sócio que efectua tal entrada, acrescido do prémio de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Identificação da Sociedade, indicando se aplicável "a constituir".
- (b) Subscritor(es).
- (c) Quantia resultante da avaliação.
- (d) Descrição do bem (ou bens) ou remissão para um anexo contendo tal descrição, incluindo os eventuais ónus ou encargos.

Modelo 3 - Entradas em dinheiro posteriormente utilizadas em aumento de capital social

Declaração

Manual do Revisor Oficial de Contas

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Por nos ter sido solicitado, confirmamos que a quantia de _____ que se pretende incorporar em capital social da _____ (a) consta dos registo contabilísticos referidos à data de _____ a crédito da conta _____ (b), em nome de _____ (c), e é proveniente de entradas em dinheiro.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Identificação da Sociedade.

(b) Identificar a conta credora.

(c) Subscritor(es)

Directriz de Revisão/Auditoria 842

Junho de 2002

Fusão de Sociedades

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1-4
OBJECTIVO	5-6
DESTINATÁRIOS	7
PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO	8-12
CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO	13-18
RELAÇÃO DE TROCA	19-20
RESERVAS	21
RELATÓRIOS	22-23
ENTRADA EM VIGOR	24
APÊNDICES	
Apêndice I - Exemplo de parecer do órgão de fiscalização	
Apêndice II- Modelo de relatório do revisor oficial de contas independente de todas as sociedades intervenientes	

Directriz de Revisão/Auditoria 842

Junho de 2002

Fusão de Sociedades

INTRODUÇÃO

1. O art.º 98.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estabelece o conteúdo do documento a preparar pelos órgãos de gestão das sociedades intervenientes:

"Artigo 98.º - Projecto de fusão

1. *As administrações das sociedades que pretendam fundir-se elaborarão, em conjunto, um projecto de fusão donde constem, além de outros elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da*

operação visada, tanto no aspecto jurídico, como no aspecto económico:

- a) A modalidade, os motivos, as condições e os objectivos da fusão, relativamente a todas as sociedades participantes;*
- b) A firma, a sede, o montante do capital e o número e data da inscrição do registo comercial de cada uma das sociedades;*
- c) A participação que alguma das sociedades tenha no capital de outra;*
- d) Balanços das sociedades intervenientes, especialmente organizados, donde conste designadamente o valor dos elementos do activo e do passivo a transferir para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade;*
- e) As partes, acções ou quotas a atribuir aos sócios da sociedade a incorporar nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo anterior ou das sociedades a fundir nos termos da alínea b) desse número e, se as houver, as quantias em dinheiro a atribuir aos mesmos sócios, especificando-se a relação de troca das participações sociais;*
- f) O projecto de alteração a introduzir no contrato da sociedade incorporante ou o projecto de contrato da nova sociedade;*
- g) As medidas de protecção dos direitos de terceiros não sócios a participar nos lucros da sociedade;*
- h) As modalidades de protecção dos direitos dos credores;*
- i) A data a partir da qual as operações da sociedade incorporada ou das sociedades a fundir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da sociedade incorporante ou da nova sociedade;*
- j) Os direitos assegurados pela sociedade incorporante ou pela nova sociedade a sócios da sociedade incorporada ou das sociedades a fundir que possuem direitos especiais;*
- l) Quaisquer vantagens especiais atribuídas aos peritos que intervenham na fusão e aos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das sociedades participantes na fusão;*
- m) Nas fusões em que seja anónima a sociedade incorporante ou a nova sociedade, as modalidades de entrega das acções dessas sociedades e a data a partir da qual estas acções dão direito a lucros, bem como as modalidades desse direito.*

2. O projecto ou um anexo a este indicará os critérios de avaliação adoptados, bem como as bases da relação de troca referida na alínea e) do número anterior."

2. Por sua vez o art.º 99.º do CSC estabelece o seguinte:

"Artigo 99.º - Fiscalização do projecto

- 1. A administração de cada sociedade participante na fusão que tenha um órgão de fiscalização deve comunicar-lhe o projecto de fusão e seus anexos, para que sobre eles seja emitido parecer.*
- 2. Além da comunicação referida no número anterior, ou em substituição dela, se se tratar de sociedade que não tenha órgão de fiscalização, a administração de cada sociedade participante na fusão deve promover o exame do projecto de fusão por um revisor oficial de contas ou por uma sociedade de revisores independente de todas as sociedades intervenientes.*
- 3. Se todas ou algumas das sociedades participantes na fusão assim o desejarem, os exames referidos no número anterior poderão ser feitos, quanto a todas elas ou quanto às que nisso tiverem acordado, pelo mesmo revisor ou sociedade de revisores; neste caso, o revisor ou a sociedade deve ser designado, a solicitação conjunta das sociedades interessadas, pela Câmara dos Revisores Oficiais de Contas.*
- 4. Os revisores elaborarão relatórios donde constará o seu parecer fundamentado sobre a adequação e razoabilidade da relação de troca das participações sociais, indicando, pelo menos:*
 - a) Os métodos seguidos na definição da relação de troca proposta;*

- b) *A justificação da aplicação ao caso concreto dos métodos utilizados pelo órgão de administração das sociedades ou pelos próprios revisores, os valores encontrados através de cada um desses métodos, a importância relativa que lhes foi conferida na determinação dos valores propostos e as dificuldades especiais com que tenham deparado nas avaliações a que procederam.*
5. *Cada um dos revisores pode exigir das sociedades participantes as informações e documentos que julgue necessários, bem como proceder aos exames indispensáveis ao cumprimento das suas funções."*
3. A elaboração do projecto de fusão é sempre da responsabilidade dos órgãos de gestão das sociedades envolvidas, podendo contudo aqueles encarregar um revisor oficial de contas de realizar algumas tarefas, designadamente no que se refere às avaliações e à determinação da relação de troca. Em qualquer dos casos, a responsabilidade pela fiscalização do referido projecto cabe sempre ao órgão de fiscalização e ao revisor independente de todas as sociedades intervenientes, ou só a este, no caso de não existir aquele órgão.
4. É de referir que, nos casos de incorporação de sociedade totalmente pertencente a outra (fusão simplificada), o art.º 116.º do CSC dispensa, além do mais, o parecer do órgão de fiscalização da sociedade incorporada.

OBJECTIVO

5. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar neste tipo de trabalho e à forma e conteúdo do relatório a emitir, quer pelo órgão de fiscalização (Fiscal único ou Conselho fiscal) ou pelo revisor designado nos termos do art.º 262.º do CSC, quer pelo revisor independente de todas as sociedades intervenientes.
6. Para o efeito, toma-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 - O Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais.

DESTINATÁRIOS

7. Os relatórios a apresentar pelo órgão de fiscalização e pelo revisor têm como destinatários os sócios/accionistas das sociedades intervenientes e integram-se no processo constante dos artigos 100.º e 101.º do CSC, para consulta pública.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

8. A intervenção de revisores no processo de fusão tem como finalidade última a protecção dos interesses dos sócios minoritários e dos credores das sociedades intervenientes.
9. As fusões são semelhantes, em muitos aspectos, às realizações de capital por entradas em espécie tratadas na DRA 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades.
10. O trabalho do revisor que integra o órgão de fiscalização incide sobre o projecto de fusão elaborado conjuntamente pelos órgãos de gestão e consiste em verificar se foi dado cumprimento integral aos requisitos constantes do art.º 98.º do CSC e em elaborar o parecer previsto no art.º 99.º do CSC.
11. O trabalho do revisor independente de todas as sociedades intervenientes incide sobre o projecto de fusão e consistirá essencialmente em:
- a) Rever o projecto de fusão para assegurar que cumpre os requisitos constantes do art.º 98.º do CSC;
 - b) Apreciar os pareceres dos órgãos de fiscalização de cada uma das sociedades intervenientes;
 - c) Examinar os balanços especialmente organizados (anexos ao projecto de fusão). Contudo, se os mesmos já tiverem sido examinados pelos revisores que integram os órgãos de fiscalização, deverá tomar em consideração o disposto na RT 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos ”;
 - d) Verificar se é expectável que a data de efeitos jurídicos da fusão (ou seja, a data esperada de entrada da requisição do registo comercial da fusão) se venha a situar no mesmo período de tributação, da incorporante ou da sociedade nova, em que se situa a data de efeitos contabilísticos da fusão indicada no projecto;
 - e) Verificar os critérios de avaliação e os justos valores (incluindo o eventual *goodwill*) atribuídos aos activos e

passivos de cada sociedade e utilizados na relação de troca das participações sociais;

f) Verificar a adequação e razoabilidade da relação de troca proposta; e

g) Elaborar relatório nos termos do n.º 4 do art.º 99.º do CSC.

12. Mediante acordo entre o revisor independente de todas as sociedades intervenientes, o órgão de gestão de cada uma destas e o revisor que integra o respectivo órgão de fiscalização, pode este último executar parte dos trabalhos referidos no número anterior relativos a tal sociedade.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

13. Os critérios de avaliação adoptados para o cálculo da relação de troca pelos órgãos de gestão das sociedades intervenientes, com a eventual colaboração de peritos, devem estar descritos no projecto de fusão, competindo ao revisor a sua apreciação. Para o efeito, quando sejam utilizados peritos, deve tomar em consideração a citada RT 19”.

14. O critério adequado para a avaliação das sociedades intervenientes é o do justo valor dos seus activos e passivos, incluindo o eventual *goodwill*, podendo servir de orientação a Directriz Contabilística 13 - Conceito de Justo Valor ou as regras constantes das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), designadamente os parágrafos 39 e 40 da NIC 22 - Concentrações de Actividades Empresariais.

15. Na avaliação das sociedades devem ser usados os métodos que reflectam as práticas correntes mais recentes, designadamente os que se baseiam no desconto dos futuros fluxos de caixa, devendo, quando aplicável, seguir-se o disposto na RT 11 - Revisão da Informação Financeira Prospectiva. A este respeito, será útil consultar o estudo da Comissão Técnica e de Pesquisas da UEC intitulado "Procedimentos que os Contabilistas Devem Seguir na Avaliação de uma Empresa em Continuidade", que ainda se considera actualizado, e o recente documento da FEE intitulado "Avaliação de Negócios: Um Guia para as Pequenas e Médias Empresas", ambos constantes do Manual do Revisor Oficial de Contas.

16. Também será de aceitar que o processo de avaliação inclua a combinação de vários métodos. O uso de simulações e de análises de sensibilidade aos pressupostos usados facilitará o julgamento do revisor quanto à avaliação final.

17. Deve ser dada especial atenção à valorização de elementos activos e passivos que pela sua natureza constituam áreas de risco, como por exemplo:

- activos que possam ser negociados de forma separada, designadamente os que não tenham a ver com a actividade operacional da sociedade;
- activos que não estejam a ser utilizados;
- activos intangíveis cuja valorimetria se tenha baseado em critérios subjectivos ou em projecções;
- activos eventualmente não evidenciados nos balanços das sociedades intervenientes mas que devem ser tidos em conta nas avaliações para efeito do estabelecimento da relação de troca, tais como marcas, patentes e outros direitos, *goodwill* e activos por impostos diferidos;
- passivos eventualmente não evidenciados nos balanços das sociedades intervenientes mas que devem ser tidos em conta nas avaliações para efeito do estabelecimento da relação de troca, tais como passivos por impostos diferidos, obrigações assumidas com pensões e benefícios ao pessoal ou outras;
- efeitos das situações descritas nas alíneas j) e l) do n.º 1 do art.º 98.º do CSC, se existirem.

18. No caso particular de fusões simplificadas ou quando se tratar de sociedades com a mesma composição social (os mesmos sócios com as mesmas percentagens de participação), não será necessário efectuar qualquer tipo de avaliação.

RELAÇÃO DE TROCA

19. Com base na avaliação efectuada, os órgãos de gestão descrevem os métodos adoptados na determinação da relação de troca das participações sociais, a justificação da sua escolha e as quantias que resultam da sua aplicação, aspectos estes que devem constar especificamente no projecto de fusão.

20. Compete aos revisores envolvidos apreciar os métodos e a respectiva justificação e confirmar o rigor aritmético dos cálculos efectuados, para concluírem sobre a adequação e razoabilidade da relação de troca.

RESERVAS

21. No decurso do seu trabalho, podem surgir aos revisores situações que, a não serem resolvidas, correspondam a desacordos ou a limitações de âmbito, no tocante aos balanços anexos ao projecto de fusão ou aos elementos que serviram de base ao estabelecimento da relação de troca. Competirá aos revisores apreciar o efeito de tais reservas sobre a relação de troca estabelecida e, caso o entendam, debater o assunto com os órgãos de gestão, no sentido de ser alterado o projecto de fusão. Caso não seja resolvida a situação e o seu efeito seja considerado materialmente relevante na relação de troca, os revisores devem escusar-se a emitir os seus relatórios, podendo justificar por escrito as razões da sua escusa.

RELATÓRIOS

Parecer do órgão de fiscalização

22. O parecer do órgão de fiscalização sobre a conformidade do projecto de fusão com os requisitos legais deve conter:

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Parágrafo com referência à disposição legal a cumprir, descrevendo a operação com indicação das sociedades envolvidas;
- d) Parágrafos identificando os documentos apresentados com indicação da data de efeitos contabilísticos da fusão;
- e) Parágrafo descrevendo a natureza do trabalho realizado;
- f) Parágrafo do parecer;
- g) Data do parecer; e
- h) Assinatura e nome dos membros do órgão de fiscalização.

Relatório do revisor oficial de contas

23. O relatório do revisor sobre o exame do projecto de fusão e a conformidade deste com os requisitos legais deve conter:

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Parágrafos introdutórios, donde conste:
 - referência à disposição legal a cumprir;
 - descrição da operação com indicação das sociedades envolvidas;
 - a sociedade que designou o revisor;
 - os documentos apresentados;
 - os critérios de avaliação utilizados;
 - os valores resultantes da avaliação dos activos e passivos das sociedades intervenientes; e
 - a data em que a fusão produz efeitos contabilísticos.
- d) Parágrafo sobre responsabilidades, no qual deve constar que é da responsabilidade dos órgãos de gestão das sociedades intervenientes a elaboração do projecto de fusão e que é da responsabilidade do revisor

expressar uma opinião sobre o referido projecto nos termos do art.º 99.º do CSC;

e) Parágrafos do âmbito, no primeiro dos quais se descreve a natureza do trabalho realizado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que inclui:

- a apreciação dos pareceres dos órgãos de fiscalização;
- o exame dos balanços anexos ao projecto de fusão;
- a verificação dos critérios de avaliação e dos justos valores, incluindo o eventual *goodwill*, atribuídos e utilizados na relação de troca; e
- a verificação da adequação e razoabilidade da relação de troca proposta.

Num segundo parágrafo, o revisor deve declarar que o trabalho que efectuou proporciona uma base aceitável para a emissão do relatório;

f) Parágrafo do parecer, no qual deve ser expressa, de forma clara e inequívoca, a opinião do revisor de que o projecto de fusão não merece qualquer reparo e que a relação de troca proposta é adequada e razoável, referindo ainda se não foram (ou foram) encontradas dificuldades especiais nas avaliações a que procedeu;

g) Data do relatório;

h) Assinatura do revisor; e

i) Nome e n.º de ROC, se não constar do timbre.

ENTRADA EM VIGOR

24. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 1 de Setembro de 2002.

Apêndice I - Exemplo do parecer do órgão de fiscalização

Parecer do _____ (a)

Aos

Sócios/Accionistas

de _____ (b)

O presente parecer destina-se a dar cumprimento ao n.º1 do art.º 99.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente ao projecto de fusão da _____(b) com _____ (c).

Foi-nos apresentado o projecto de fusão, datado de __/__/__, e os respectivos anexos que compreendem os balanços das sociedades intervenientes referidos a __/__/__, o projecto de alteração do contrato social da sociedade incorporante (ou o contrato social da nova sociedade, se e conforme aplicável) e _____ (d).

A fusão produz efeitos contabilísticos a partir de __/__/__, conforme referido no parágrafo _____ do projecto de fusão.

O âmbito da nossa análise consistiu em verificar que foi dado cumprimento integral aos requisitos constantes do art.º 98.º do Código das Sociedades Comerciais.

Com base na análise efectuada, o mencionado projecto de fusão não nos merece qualquer reparo.

..... (Data)

..... (Assinaturas)

..... (Nomes)

LEGENDAS

(a) Identificar o órgão de fiscalização.

- (b) Denominação da sociedade a que pertence o órgão de fiscalização.
- (c) Denominação da(s) outra(s) sociedade(s) interveniente(s), descrevendo a modalidade da fusão de entre as previstas no n.º 4 do art.º 97.º do CSC e, tratando-se da criação de uma nova sociedade, indicar a sua denominação.
- (d) Acrescentar outros anexos apresentados como, por exemplo, relatórios de avaliação e estudo da determinação da relação de troca, se for em documento separado.

Apêndice II - Modelo de relatório do revisor oficial de contas independente de todas as sociedades intervenientes

Relatório do Revisor Oficial de Contas

Aos

Sócios/Accionistas

de _____ (a)

Introdução

1. O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao art.º 99.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente ao projecto de fusão de _____ (a) (b).
2. Fomos designados pelo órgão de gestão de _____ (identificar a sociedade) para proceder ao exame do projecto de fusão (c).
3. Foi-nos apresentado o projecto de fusão, datado de __/__/__, e os respectivos anexos que compreendem os balanços das sociedades intervenientes referidos a __/__/__, o projecto de alteração do contrato social da sociedade incorporante (ou o contrato social da nova sociedade, conforme aplicável), os pareceres dos órgãos de fiscalização e _____ (d).
4. Para a determinação da relação de troca, a quantia líquida resultante da avaliação efectuada em __/__/__ dos activos e passivos das _____ (a) a transferir para a sociedade incorporante (ou nova sociedade) é respectivamente de _____ (e), de acordo com os critérios de avaliação indicados e justificados no(s) parágrafo(s) _____ do projecto de fusão.
5. A fusão produz efeitos contabilísticos a partir de __/__/__, conforme referido no parágrafo _____ do projecto de fusão.

Responsabilidades

6. É da responsabilidade dos órgãos de gestão das sociedades intervenientes a elaboração do projecto de fusão, o qual deve cumprir os requisitos do art.º 98º do Código das Sociedades Comerciais. A nossa responsabilidade consiste em examinar o referido projecto e emitir parecer nos termos do art.º 99.º do referido Código.

Âmbito

7. O nosso trabalho foi efectuada de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a DRA 842 - Fusão de Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre a adequação e razoabilidade da relação de troca das participações sociais. Para tanto o nosso trabalho incidiu sobre todas as sociedades intervenientes no projecto de fusão e incluiu:
 - a) A apreciação dos pareceres dos órgãos de fiscalização;
 - b) O exame dos balanços anexos ao projecto de fusão;
 - c) A verificação dos critérios de avaliação e dos justos valores, incluindo o eventual *goodwill*, atribuídos e utilizados na relação de troca; e
 - d) A verificação da adequação e razoabilidade da relação de troca proposta.

8. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do nosso relatório.

Parecer

9. Com base no trabalho efectuado, somos de parecer que o projecto de fusão não merece qualquer reparo e que a relação de troca proposta é adequada e razoável. Não foram (ou foram) encontradas dificuldades especiais nas avaliações a que procedemos (f).

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º de ROC)

LEGENDAS

- (a) Denominação de todas as sociedades intervenientes.
- (b) Descrever a modalidade da fusão de entre as previstas no n.º 4 do art.º 97.º do CSC e, tratando-se da criação de uma nova sociedade, indicar a sua denominação.
- (c) Quando aplicável, substituir este parágrafo por outro do seguinte tipo: "Por solicitação das sociedades intervenientes (ou só de algumas delas, que devem ser identificadas), fomos designados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nos termos do n.º 3 do art.º 99.º do Código das Sociedades Comerciais, para proceder ao exame do projecto de fusão."
- (d) Acrescentar outros anexos apresentados como, por exemplo, relatórios de avaliação e estudo da determinação da relação de troca se for em documento separado.
- (e) Quantia líquida resultante da avaliação dos activos e passivos de cada sociedade considerada na relação de troca.
- (f) Caso se tenham verificado dificuldades especiais na avaliação, descrever tais dificuldades e a forma como foram resolvidas (ou remeter para o(s) parágrafo(s) relevante(s) do projecto de fusão). Iniciar este parágrafo pela expressão "Sem afectar o parecer expresso no parágrafo anterior, chamamos a atenção para o facto de terem sido encontradas as seguintes dificuldades _____. De referir contudo que todas estas dificuldades foram adequadamente resolvidas _____."

Directriz de Revisão/Auditoria 843

Junho de 2002

Transformação de Sociedades

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1-3
OBJECTIVO	4-5
DESTINATÁRIOS	6
PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO	7-8
RESERVAS	9
CONDICIONAMENTOS DA TRANSFORMAÇÃO	10-11
RELATÓRIO	12
ENTRADA EM VIGOR	13
APÊNDICES	
Apêndice I - Modelo de relatório do revisor oficial de contas baseado em balanço certificado	
Apêndice II- Modelo de relatório do revisor oficial de contas baseado em balanço não certificado	

Directriz de Revisão/Auditoria 843

Junho de 2002

Transformação de Sociedades

INTRODUÇÃO

1. O art.º 132.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estabelece que:

"Artigo 132.º - Relatório e convocação

1. *A administração da sociedade organizará um relatório justificativo da transformação, o qual será acompanhado:*

- a) *Do balanço da sociedade a transformar, que será ou o balanço do último exercício, devidamente aprovado, encerrado menos de seis meses antes da deliberação de transformação, ou um balanço elaborado especialmente para o efeito;*
- b) *Do projecto do contrato pelo qual a sociedade passará a reger-se.*

2. *Se for apresentado o balanço do último exercício, a administração assegurará, no relatório, que a situação patrimonial da sociedade não sofreu modificações significativas ou indicará as que tiverem ocorrido.*

3. *Aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 99º e 101º, devendo os documentos estar à disposição dos sócios a partir da data de convocação da assembleia geral."*

2. Por sua vez, o art.º 131.º do CSC refere as situações que impedem que uma sociedade possa alterar o seu tipo jurídico:

"Artigo 131.º - Impedimentos à transformação

1. *Uma sociedade não pode transformar-se:*

- a) *Se o capital não estiver integralmente liberado ou se não estiverem totalmente realizadas as entradas convencionadas no contrato;*
- b) *Se o balanço da sociedade a transformar mostrar que o valor do seu património é inferior à soma do capital e reserva legal;*
- c) *Se a ela se opuserem sócios titulares de direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação;*
- d) *Se, tratando-se de uma sociedade anónima, esta tiver emitido obrigações convertíveis em acções ainda não totalmente reembolsadas ou convertidas.*

2. *A oposição prevista na alínea c) do número anterior deve ser deduzida por escrito, no prazo fixado no artigo 137.º, n.º 1, pelos sócios titulares de direitos especiais.*

3. *Correspondendo direitos especiais a certas categorias de acções, a oposição poderá ser deduzida no dobro do prazo referido no número anterior."*

3. A elaboração do relatório justificativo da transformação é sempre da responsabilidade do órgão de gestão da sociedade a transformar, competindo ao revisor oficial de contas examinar esse relatório, verificar que não existe qualquer impedimento à operação e emitir relatório.

OBJECTIVO

4. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar neste tipo de trabalho e à forma e conteúdo do relatório a emitir.
5. Para o efeito, toma-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 - O Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais.

DESTINATÁRIOS

6. O relatório a apresentar pelo revisor tem como destinatários os sócios/accionistas da sociedade a transformar e integra-se no processo de consulta de documentos constante do art.º 101.º do CSC.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

7. A intervenção do revisor no processo de transformação tem como finalidade última a protecção dos interesses dos sócios minoritários e dos credores da sociedade.
8. O trabalho do revisor incide sobre o relatório justificativo da transformação e seus anexos e consistirá essencialmente em:
- a) Apreciar a certificação legal das contas, se as demonstrações financeiras tiverem sido examinadas, ou proceder ao exame simplificado do balanço anexo ao relatório, se não for esse o caso;
 - b) Rever o relatório e o projecto do novo contrato social para assegurar que nada contém que ponha em causa a finalidade referida no parágrafo anterior;
 - c) Verificar que o capital está integralmente liberado ou que estão totalmente realizadas as entradas convencionadas no actual contrato social;
 - d) Verificar que o "valor do património" não é inferior à soma do capital e reserva legal, tendo em conta os efeitos das eventuais reservas resultantes do seu trabalho ou expressas na certificação legal das contas;
 - e) Verificar que não foram emitidas obrigações convertíveis em acções que ainda não estejam totalmente reembolsadas ou convertidas (aplicável apenas no caso de se tratar de uma sociedade anónima);
 - f) Verificar se o contrato social confere a sócios direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação; e
 - g) Emitir relatório.

RESERVAS

9. No decurso do seu trabalho, podem surgir ao revisor situações que, a não serem resolvidas, correspondam a desacordos ou a limitações, no tocante ao balanço anexo ao relatório justificativo da transformação. Competirá ao revisor apreciar o efeito de tais reservas sobre os impedimentos previstos no n.º 1 do art.º 131.º do CSC e, caso o entenda, debater o assunto com o órgão de gestão, no sentido de ser ultrapassado o impedimento à transformação. Caso não seja resolvida a situação, o revisor deve escusar-se a emitir o seu relatório, podendo justificar por escrito as razões da sua escusa.

CONDICIONAMENTOS DA TRANSFORMAÇÃO

10. Quando se verifique que a transformação depende de certas condições prévias, designadamente a exigência de um número mínimo de sócios e/ou de um mínimo de capital, e/ou a cobertura da relação capital e reservas legais/capital próprio, o relatório do revisor deve, em parágrafo anterior ao do parecer, descrever tais condições e, no parágrafo do parecer, condicionar este à prévia satisfação dessas condições.
11. Quando existam sócios com direitos especiais que se possam opor à transformação, deve o revisor divulgar tal facto em parágrafo anterior ao do parecer e ressaltar neste último a eventual oposição.

RELATÓRIO

12. O relatório do revisor sobre o exame do relatório justificativo da transformação deve conter:
- a) Título;
 - b) Destinatário;
 - c) Parágrafos introdutórios com referência à disposição legal a cumprir, indicando a nova denominação da sociedade e identificando os documentos que lhe foram apresentados;

- d) Parágrafo sobre responsabilidades, no qual deve constar que é da responsabilidade do órgão de gestão a elaboração do relatório justificativo da transformação e que é da responsabilidade do revisor examinar o relatório e emitir o parecer exigido pelo Código das Sociedades Comerciais;
- e) Parágrafos do âmbito, no primeiro dos quais se descreve a natureza do trabalho realizado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com o objectivo de verificar a inexistência dos impedimentos legais previstos no CSC que devem ser identificados.

Num segundo parágrafo, e quando a transformação se baseie em balanço não certificado, deve referir que procedeu ao exame simplificado do mesmo.

No último parágrafo, o revisor deve declarar que o trabalho que efectuou proporciona uma base aceitável para a emissão do relatório;

- f) Parágrafos descrevendo as condições prévias à transformação e/ou referindo a existência de sócios que se podem opor à transformação (se aplicável);
- g) Parágrafo do parecer, o qual deverá atender ao facto de ter sido necessário, ou não, efectuar um exame simplificado do balanço e, se existirem condicionamentos da transformação, adaptar este parágrafo em conformidade.
- h) Data do relatório;
- i) Assinatura do revisor; e
- j) Nome e n.º de ROC, se não constar do timbre.

ENTRADA EM VIGOR

13. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 1 de Setembro de 2002.

Apêndice I - Modelo de relatório do revisor oficial de contas baseado em balanço certificado

Relatório do Revisor Oficial de Contas

Aos

Sócios/Accionistas

de _____ (a)

Introdução

1. Fomos designados pelo órgão de gestão de _____ (a) para proceder ao exame do relatório justificativo da transformação desta sociedade em _____ (b) a fim de dar cumprimento ao n.º 3 do art.º 132.º do Código das Sociedades Comerciais.
2. Foi-nos apresentado o referido relatório, datado de __/__/__, e os respectivos anexos, que compreendem o balanço aprovado (ou especialmente organizado) (que evidencia um total de capital próprio de _____ euros, incluindo _____ euros de capital e de reservas legais) da sociedade referido a __/__/__, que foi objecto de certificação legal das contas, e o projecto do novo contrato social.

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do órgão de gestão a elaboração do relatório justificativo da transformação previsto no art.º 132.º do Código das Sociedades Comerciais. A nossa responsabilidade consiste em examinar o referido relatório e emitir o parecer exigido naquele Código.

Âmbito

4. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a DRA 843 -Transformação de Sociedades, as

Manual do Revisor Oficial de Contas

quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de verificar que não existe algum dos seguintes impedimentos:

- a) o capital não estar integralmente liberado ou não estarem totalmente realizadas as entradas convencionadas no contrato;
- b) o balanço da sociedade a transformar mostrar que o valor do seu património é inferior à soma do capital e reserva legal;
- c) haver oposição de sócios titulares de direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação;
- d) ter a sociedade emitido obrigações convertíveis em acções ainda não totalmente reembolsadas ou convertidas (incluir esta alínea só no caso de se tratar de uma sociedade anónima).

5. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do nosso relatório.

Condicionamentos da Transformação (se aplicável)

- 6. (Descrição das condições prévias)
- 7. (Referência à existência de sócios titulares de direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação)

Parecer

- 8. Com base no trabalho efectuado (c), somos de parecer que o relatório justificativo da transformação acima referido não merece qualquer reparo e que não existem impedimentos legais à transformação (d), podendo ser aprovado pela Assembleia Geral da sociedade.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º de ROC)

LEGENDAS

- (a) Denominação da sociedade a transformar.
- (b) Indicar a nova denominação da sociedade.
- (c) Caso existam condições prévias à transformação, acrescentar uma expressão do tipo "e sendo satisfeitas as condições referidas no parágrafo 6 acima".
- (d) No caso de se verificar que existem sócios com direitos especiais que não possam ser mantidos após a transformação, acrescentar: "salvo se a esta se vierem a opor os sócios que são titulares de direitos especiais referidos no parágrafo 7 acima".

Apêndice II - Modelo de relatório do revisor oficial de contas baseado em balanço não certificado

Relatório do Revisor Oficial de Contas

Aos

Sócios/Accionistas

de _____ (a)

Introdução

- 1. Fomos designados pelo órgão de gestão de _____ (a) para proceder ao exame do relatório justificativo da transformação desta sociedade em _____ (b) a fim de dar cumprimento ao n.º 3 do art.º 132.º do Código das Sociedades Comerciais.

2. Foi-nos apresentado o referido relatório, datado de __/__/__, e os respectivos anexos, que compreendem o balanço aprovado (ou especialmente organizado) (que evidencia um total de capital próprio de _____ euros, incluindo _____ euros de capital e de reservas legais) da sociedade referido a __/__/__, que não foi objecto de certificação legal das contas, e o projecto do novo contrato social.

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do órgão de gestão a elaboração do relatório justificativo da transformação previsto no art.º 132.º do Código das Sociedades Comerciais. A nossa responsabilidade consiste em examinar o referido relatório e emitir o parecer exigido naquele Código.

Âmbito

4. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a DRA 843 - Transformação de Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de verificar que não existe algum dos seguintes impedimentos constantes do n.º 1 do art.º 131.º do Código das Sociedades Comerciais:
- a) o capital não estar integralmente liberado ou não estarem totalmente realizadas as entradas convencionadas no contrato;
 - b) o balanço da sociedade a transformar mostrar que o valor do seu património é inferior à soma do capital e reserva legal;
 - c) haver oposição de sócios titulares de direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação;
 - d) ter a sociedade emitido obrigações convertíveis em acções ainda não totalmente reembolsadas ou convertidas (incluir esta alínea só no caso de se tratar de uma sociedade anónima).
5. Para tanto, e relativamente ao referido balanço, o nosso trabalho consistiu em indagações e procedimentos analíticos e em testes substantivos às transacções não usuais de grande significado e àquelas sobre as quais tenham sido obtidas informações contraditórias (se aplicável).
6. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do nosso relatório.

Condicionamentos da Transformação (se aplicável)

7. (Descrição das condições prévias)
8. (Referência à existência de sócios titulares de direitos especiais que não possam ser mantidos depois da transformação)

Parecer

9. Com base no trabalho efectuado (c), não temos conhecimento de quaisquer situações que afectem de forma significativa a posição financeira evidenciada no balanço. Nestas condições, somos de parecer que o relatório justificativo da transformação acima referido não merece qualquer reparo e que não existem impedimentos legais à transformação (d), podendo ser aprovado pela Assembleia Geral da sociedade.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º de ROC)

LEGENDAS

- a) Denominação da sociedade a transformar.
- b) Indicar a nova denominação da sociedade.
- c) Caso existam condições prévias à transformação, acrescentar uma expressão do tipo " e sendo satisfeitas as condições referidas no parágrafo 7 acima".

- d) No caso de se verificar que existem sócios com direitos especiais que não possam ser mantidos após a transformação, acrescentar: "salvo se a esta se vierem a opor os sócios que são titulares de direitos especiais referidos no parágrafo 8 acima".

Directriz de Revisão/Auditoria 850

GESTÃO DE EMBALAGENS E RESÍDUOS DE EMBALAGENS

Março de 2004

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 10
OBJECTIVO	11 - 13
PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO	14 - 16
MATERIALIDADE	17
CONCLUSÃO DO TRABALHO	18 - 20
RELATÓRIO	21
CONSEQUÊNCIAS NA REVISÃO LEGAL DAS CONTAS	22 - 27
ENTRADA EM VIGOR	28
Apêndice I: Modelo de Certificação pelo Revisor Oficial de Contas da Declaração Anual das Embalagens Colocadas no Mercado Nacional	
Apêndice II: Modelo de Declaração do Órgão de Gestão	
Anexo: Eventuais Impactos na Formação da opinião na Certificação Legal das Contas no contexto da DRA 700	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 850

Março de 2004

GESTÃO DE EMBALAGENS E RESÍDUOS DE EMBALAGENS

INTRODUÇÃO

1. A Directiva 94/62/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Dezembro de 1994, tem por objecto a harmonização das disposições nacionais respeitantes à gestão de embalagens e resíduos de embalagens. Para o efeito, a referida Directiva prevê medidas que visam, como primeira prioridade, prevenir a produção de resíduos de embalagens e prevê, igualmente, como princípios fundamentais, a reutilização das embalagens, a reciclagem e outras formas de valorização dos resíduos de embalagens e, por conseguinte, a redução da eliminação final desses resíduos.
2. A referida Directiva reafirma a necessidade de os operadores económicos se consciencializarem de que, de acordo com o princípio do poluidor-pagador, devem assumir a responsabilidade pela gestão das embalagens e resíduos de embalagens dos produtos que colocam no mercado e fixa metas de valorização e reciclagem para os Estados-Membros. Fica ao critério dos Estados-Membros a escolha dos modelos de gestão aplicáveis às embalagens e resíduos de embalagens.
3. A transposição dessa Directiva para o ordenamento jurídico português deu origem à seguinte legislação nacional:
 - Decreto-Lei n.º 239/97, de 9 de Setembro (estabelece as regras a que fica sujeita a gestão de resíduos, nomeadamente a sua recolha, transporte, armazenagem, tratamento, valorização e eliminação, por forma a não constituir perigo ou causar prejuízo para a saúde humana ou para o ambiente);
 - Decreto-Lei n.º 366-A/97, de 20 de Dezembro (estabelece os princípios e as normas aplicáveis às embalagens e resíduos de embalagens);
 - Portaria nº 29-B/98, de 15 de Janeiro (estabelece as regras de funcionamento de sistemas de consignação);

- Decreto-Lei n.º 162/2000, de 27 de Julho (altera o DL 366-A/97).
- 4. Esta legislação tem por objecto as embalagens de todos os produtos colocados no mercado nacional, quer sejam utilizadas ou produzidas, aos níveis doméstico, industrial, agrícola ou comercial (incluindo escritórios, lojas e serviços), independentemente do material utilizado, quer sejam os resíduos dessas embalagens.
- 5. A legislação trata os resíduos de embalagens urbanos e os resíduos de embalagens não urbanos. Consideram-se resíduos não urbanos os produzidos em quantidade superior a 1100 litros diários por uma unidade industrial.
- 6. Para dar cumprimento às suas obrigações, os operadores económicos que coloquem embalagens no mercado terão de agir consoante o tipo de embalagem.
- 7. No caso de embalagens reutilizáveis os operadores económicos têm que aplicar um sistema de consignação que permita recuperar e reutilizar as respectivas embalagens depois de usadas pelos consumidores, não podendo aquelas serem introduzidas nos circuitos municipais de recolha de resíduos.
- 8. No que respeita às embalagens não reutilizáveis os operadores económicos podem optar por um de dois sistemas de gestão:
 - a) A adesão a um Sistema Integrado de Gestão de Embalagens e Resíduos de Embalagens (SIGRE); ou
 - b) A criação de um sistema de gestão próprio, encarregando-se, neste caso, o operador económico da sua recolha e encaminhamento para reciclagem ou outro tipo de aproveitamento económico.
- 9. A solução da alínea a) é viabilizada presentemente pela Sociedade Ponto Verde (SPV). A solução da alínea b) obriga à aprovação do sistema próprio do operador económico pela entidade competente - Instituto dos Resíduos.
- 10. A SPV exige, nos contratos celebrados com os operadores económicos sujeitos a revisão legal, que a Declaração Anual das Embalagens colocadas no Mercado Nacional seja certificada pelo revisor da empresa.

OBJECTIVO

- 11. O objectivo da presente DRA é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos:
 - a) Procedimentos a adoptar e modelo de relatório a emitir no âmbito da Certificação referida no parágrafo 10 acima; e
 - b) Aspectos a considerar relativamente a consequências na revisão legal das contas.
- 12. Para os efeitos referidos no parágrafo 11, a DRA pretende dar resposta apenas às embalagens e resíduos de embalagens urbanos, encontrando-se fora do seu âmbito os resíduos não urbanos.
- 13. Na preparação desta DRA tomou-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

- 14. Os procedimentos de verificação a executar devem ser os conducentes a um trabalho que proporcione uma segurança moderada e permita exprimir uma opinião de forma negativa.
- 15. O revisor deve compreender e avaliar o sistema de informação da empresa relativo à gestão de embalagens e resíduos de embalagens e assegurar-se de que:
 - a) A empresa segue as regras previstas no Manual do Embalador/Importador editado pela SPV;
 - b) A empresa implementou um processo de recolha e tratamento dos dados que garanta o cumprimento das obrigações contratualmente exigidas;
 - c) O processo permite a realização de testes conducentes à certificação dos dados a declarar à SPV; e
 - d) O processo conduz à obtenção de elementos contabilísticos e estatísticos que permitam identificar e

quantificar os tipos, pesos e movimentos das diversas embalagens relativas a cada um dos produtos colocados no mercado nacional, por venda ou oferta, e resíduos de embalagem decorrentes de devoluções ou destruídos por excederem o prazo de validade.

16. Tendo em vista a emissão da Certificação da Declaração, o revisor deve, depois de compreender e avaliar o sistema de informação da empresa relativo à gestão de embalagens e resíduos de embalagens, desenvolver testes por amostragem que lhe permitam:

- a) Verificar a adequação dos documentos que suportam os registos de tal sistema;
- b) Comprovar a informação quantitativa e qualitativa produzida pelo sistema de informação da empresa, incluindo as estimativas baseadas em análises efectuadas pelos serviços da mesma;
- c) Verificar os cálculos efectuados para apurar os valores a pagar com base na informação de suporte e da tabela de preços disponibilizada pela SPV; e
- d) Verificar a plenitude da informação apresentada na Declaração.

MATERIALIDADE

17. No entendimento da SPV, são considerados materiais desvios iguais ou superiores a 5% do valor a pagar à SPV.

CONCLUSÃO DO TRABALHO

18. No decurso do seu trabalho, podem surgir ao revisor situações materiais nos termos definidos no ponto 17 respeitantes a limitações de âmbito ou desacordos, no tocante aos elementos constantes na Declaração Anual. Nestas circunstâncias, competirá aos revisores debater o assunto com o órgão de gestão no sentido de ser alterada a Declaração. Caso não seja resolvida a situação e dado que não são admitidas declarações contendo limitações de âmbito ou desacordos, o revisor deve escusar-se a emitir a Certificação, podendo justificar por escrito as razões da sua escusa.

19. Caso o revisor verifique estar em condições de certificar a referida Declaração, nos termos referidos no parágrafo 18, deve emitir o respectivo relatório que a acompanha (Vide Apêndice).

20. Nos termos da DRA 580 - Declaração do Órgão de Gestão, o revisor deve solicitar ao órgão de gestão que subscreva uma declaração confirmando e responsabilizando-se pelas informações que prestou no decurso do exame. Para o efeito apresenta-se no Apêndice II, um modelo de Declaração do Órgão de Gestão. De acordo com a referida DRA, a falta de assinatura por uma ou por ambas as pessoas a quem cabe a obrigação de assinar a declaração, ou a omissão nesta de confirmações solicitadas na minuta elaborada pelo revisor, constitui uma limitação do âmbito do exame, a qual, consoante a importância e alcance da confirmação em falta, poderá dar lugar a uma escusa de emissão da Certificação

RELATÓRIO

21. A Certificação da Declaração Anual deve conter:

- a) Título;
- b) Parágrafo introdutório indicando a denominação da sociedade, as disposições contratuais a cumprir e o total do valor a pagar constantes da Declaração Anual objecto de Certificação;
- c) Parágrafo sobre responsabilidades, no qual deve constar que é da responsabilidade do órgão de gestão a preparação da Declaração e que é da responsabilidade do revisor examiná-la e emitir a certificação exigida pelo contrato com a SPV;
- d) Parágrafo do âmbito, no qual se descreve a natureza do trabalho realizado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com o objectivo de verificar a conformidade da informação contida na Declaração com os requisitos estabelecidos no contrato com a SPV;
- e) Parágrafo do parecer;
- f) Data do relatório;

- g) Assinatura do revisor;
- h) Nome e n.º de ROC, se não constar do timbre.

CONSEQUÊNCIAS NA REVISÃO LEGAL DAS CONTAS

- 22. No âmbito do processo de revisão legal das contas o revisor deverá verificar se a empresa se encontra abrangida pela legislação referida no parágrafo 3.
- 23. No caso afirmativo deve o revisor assegurar-se que:
 - a) A empresa tem conhecimento da legislação e das respectivas sanções em caso de incumprimento; e
 - b) A empresa adopta um dos sistemas de gestão de embalagens e resíduos de embalagens conforme legalmente exigido.
- 24. Se a empresa desconhece a legislação ou não a está a adoptar, deve o revisor alertar para as consequências do incumprimento.
- 25. Estando a empresa abrangida pelas obrigações decorrentes da gestão das embalagens reutilizáveis, deve o revisor assegurar-se que a mesma criou um sistema de consignação e que este funciona nos termos exigidos pela legislação aplicável.
- 26. Estando a empresa abrangida pelas obrigações decorrentes da gestão das embalagens não reutilizáveis e tendo adoptado um sistema de gestão de embalagens e resíduos de embalagens próprio, deve o revisor assegurar-se que esse sistema foi aprovado pela entidade competente (actualmente o Instituto dos Resíduos) e está a ser cumprido.
- 27. No decurso da execução dos procedimentos com vista à Certificação Legal das Contas (CLC), podem surgir situações decorrentes da legislação aplicável à gestão de embalagens e resíduos de embalagens que conduzam a relatórios qualificados. O Anexo proporciona uma visão global das diversas situações que podem ocorrer e eventuais consequências na CLC.

ENTRADA EM VIGOR

- 28. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 15 de Abril de 2004.

Apêndice I - Modelo de Certificação pelo Revisor Oficial de Contas da Declaração Anual das Embalagens Colocadas no Mercado Nacional

Certificação pelo Revisor Oficial de Contas da Declaração Anual das Embalagens Colocadas no Mercado Nacional

Introdução

- 1. Procedemos à revisão da Declaração Anual das Embalagens Colocadas no Mercado (Declaração), da _____ (a) referente ao exercício findo em _____ (b), a qual evidencia um total global a total a pagar com IVA incluído de _____ (c), nos termos previstos no número _____ da cláusula _____ do contrato celebrado entre a empresa e a Sociedade Ponto Verde.

Responsabilidades

- 2. É da responsabilidade de _____ (d) a preparação da Declaração em conformidade com os requisitos estabelecidos no contrato bem como a manutenção de um sistema de informação e de controlo interno apropriado.
- 3. A nossa responsabilidade consiste em emitir uma certificação, profissional e independente, baseada na nossa revisão da Declaração.

Âmbito

- 4. A revisão a que procedemos foi efectuada de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com o objectivo de verificar a conformidade da informação contida

na Declaração com os requisitos estabelecidos no contrato e a informação que serviu de suporte à sua preparação. Para tanto a referida revisão incluiu:

- a) A compreensão e avaliação do sistema de informação da empresa relativo à gestão de embalagens e resíduos de embalagens, e
- b) O desenvolvimento de testes por amostragem que lhe permitam:
 - (i) Verificar a adequação dos documentos que suportam os registos de tal sistema;
 - (ii) Comprovar a informação utilizada, quer a produzida pelo sistema de informação da empresa, quer a que resulte de estimativas baseadas em análises efectuadas pelos serviços da mesma;
 - (iii) Verificar os cálculos efectuados para apurar os valores a pagar com base na informação quantitativa de suporte e da tabela de preços disponibilizada pela Sociedade Ponto Verde; e
 - (iv) Verificar a plenitude da informação apresentada na Declaração.

Parecer

5. Com base no trabalho efectuado, não tomámos conhecimento de quaisquer factos ou situações que nos façam crer que a Declaração Anual das Embalagens Colocadas no Mercado Nacional, apresentada pela empresa _____(a), para o exercício findo em _____(b), não esteja em conformidade com os requisitos estabelecidos no contrato e a informação que serviu de suporte à sua preparação não esteja adequada tendo em conta a materialidade definida pela Sociedade Ponto Verde.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º de ROC)

LEGENDAS

- (a) Denominação da empresa
- (b) Data do fim do exercício coberto pela Declaração
- (c) Apurado conforme quadro 3 da Declaração Anual
- (d) Identificar o órgão de gestão

Apêndice II - Modelo de Declaração do Órgão de Gestão

DECLARAÇÃO DO ÓRGÃO DE GESTÃO (em papel timbrado da Empresa)

Exmos. Senhores

Exmos. Senhores,

A presente declaração é emitida, a vosso pedido, no âmbito do vosso exame à Declaração Anual referente às embalagens colocadas no mercado nacional entre ____ de _____ de 2____ e ____ de _____ de 2____.

Reconhecemos que é da nossa responsabilidade a preparação da referida Declaração Anual e que esta apresente de forma correcta e apropriada, com base no contrato celebrado com a Sociedade Ponto Verde - Sociedade Gestora de Resíduos de Embalagens, S.A., as embalagens colocadas no mercado nacional, bem como a adopção de um sistema de controlo interno apropriado, que permita cumprir as exigências legais e contratuais.

Confirmamos, tanto quanto é nosso dever conhecer e nossa convicção, que:

- * A Declaração Anual não contém erros ou omissões materialmente relevantes.

- * Pusemos à vossa disposição todos os registos e respectivos suportes documentais e outros, que serviram de base à preparação da referida declaração anual. Estes elementos incluem todos os produtos e operações que são de considerar no âmbito do sistema Ponto Verde.
- * A empresa cumpriu as obrigações derivadas do contrato, e respectivos aditamentos, celebrado com a Sociedade Ponto Verde - Sociedade Gestora de Resíduos de Embalagens, S.A. em ____ de ____ de 199 ____, e demais legislação aplicável em vigor.
- * O peso atribuído a cada tipo de embalagem ou componente corresponde ao peso das mesmas em situações de acondicionamento normal.
- * Os valores indicados na declaração anual foram calculados na base dos valores unitários contratuais.
- * Não se verificaram quaisquer situações desde a data de ____ de Dezembro de 2____ até à presente data que possam influenciar significativamente a conformidade da Declaração Anual.

Com os nossos melhores cumprimentos,

De V. Exas.

Atentamente

A Administração

O ____ (O responsável técnico pela preparação da Declaração Anual)

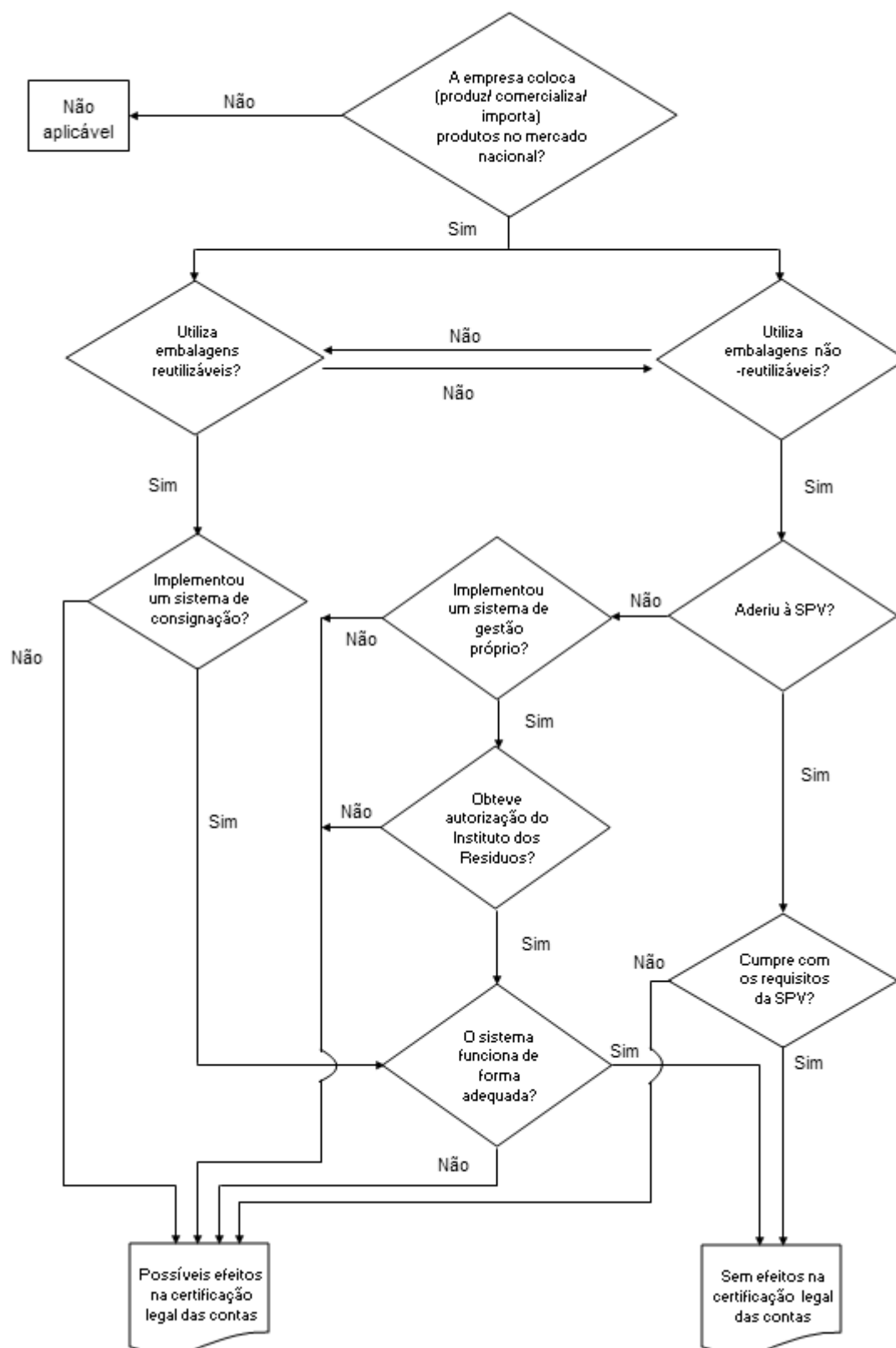
Lisboa, ____ de ____ de 2____

ANEXO

Eventuais Impactos na Formação da opinião na Certificação Legal das Contas no contexto da DRA 700

No quadro abaixo consta, a título meramente ilustrativo, um diagrama que resume de forma simplificada, não abrangendo todas as situações contempladas na DRA 850, o modo como o revisor/auditor poderá formar a sua opinião no contexto da DRA 700.

Revisão Legal das Contas



PROJECTO DE DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 860

Dezembro de 2008

Relatório Sobre o Sistema de Controlo Interno das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

Índice

INTRODUÇÃO.....	1 – 13
OBJECTIVO.....	14 – 19
ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR.....	20 – 25
RELATÓRIO DO REVISOR.....	26 – 27
DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA.....	28
ENTRADA EM VIGOR.....	29

Apêndice 1 – Minuta do Parecer do Revisor Oficial de Contas sobre a adequação e a eficácia da parte do sistema de controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira (relato financeiro), nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 25.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008.

Apêndice 2 – Minuta do Parecer do Revisor Oficial de Contas sobre a adequação do controlo interno, circunscrito à análise do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro), nos termos previstos na alínea c) do n.º 4 do artigo 26.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008.

Apêndice 3 – Minuta do Parecer do Fiscal Único sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, em base individual, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 25.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008.

Apêndice 4 – Minuta do Parecer do Fiscal Único sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, em base consolidada, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 26.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008.

Apêndice 5 – Estrutura de relato das deficiências identificadas por parte do Fiscal Único e do Revisor Oficial de Contas

PROJECTO DE DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 860

Dezembro de 2008

Relatório Sobre o Sistema de Controlo Interno das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

INTRODUÇÃO

1. Nos termos do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008, ('Aviso'), as instituições de crédito, as sociedades financeiras e as sucursais de instituições de crédito e de sociedades financeiras com sede em países terceiros, (em conjunto 'instituições financeiras'), devem dispor de sistemas de controlo interno que obedeçam aos princípios e requisitos mínimos definidos nesse Aviso.
2. Estão igualmente sujeitas ao disposto no Aviso as sociedades gestoras de participações sociais sujeitas à supervisão do Banco de Portugal nos termos do disposto no artigo 117.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, quando sejam consideradas "empresas-mãe" nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 24.º
3. De acordo com o estabelecido no Aviso, as instituições financeiras devem formalizar, em documentos específicos, as respectivas estratégias, sistemas, processos, políticas e procedimentos de controlo interno e de gestão de riscos. Relativamente ao sistema de controlo interno, as instituições financeiras devem ainda mencionar na respectiva documentação, a data das alterações introduzidas bem como manter um arquivo das versões anteriores. Relativamente ao sistema de gestão de riscos, a documentação a produzir e manter pelas instituições financeiras deve identificar de forma clara e detalhada os sistemas implementados para a identificação, avaliação, acompanhamento e controlo dos riscos referidos no n.º 4 do artigo 11.º do Aviso.
4. Adicionalmente, o Aviso estabelece que as instituições financeiras devem remeter anualmente ao Banco de

Portugal, um relatório, que inclua as seguintes informações:

- a) Descrição sintética da estratégia de negócio prosseguida, representatividade de cada uma das actividades exercidas e perspectivas de evolução futura;
 - b) Organograma indicando todas as unidades de estrutura da instituição financeira e, para cada uma delas, breve descrição das respectivas competências, informação sobre número de pessoas que a compõem e identificação do respectivo responsável;
 - c) Identificação das áreas funcionais da instituição financeira (áreas de negócio e funções de grupo), especificando as unidades de estrutura associadas; e
 - d) Actividades e funções efectuadas em regime de subcontratação e a entidade subcontratada.
5. O relatório mencionado no parágrafo 4 desta Directriz, deve contemplar uma descrição detalhada do acompanhamento efectuado pelas funções de “compliance”, gestão de riscos e de auditoria interna no decurso do exercício a que o mesmo se reporta, identificando, por área funcional, (i) as eventuais deficiências detectadas por cada função, (ii) a data em que foram detectadas e a data em que foram comunicadas ao Órgão de Administração, (iii) a categoria e o grau de risco associados e uma descrição das suas potenciais implicações e (iv) as medidas em curso ou a adoptar para a respectiva correcção e prevenção de ocorrência futura, incluindo os prazos estabelecidos para o efeito. O relatório deverá ainda conter uma descrição de eventuais deficiências identificadas em relatórios anteriores e que ainda se mantêm, indicando o prazo previsto para a sua correcção, bem como, caso aplicável, uma justificação para o não cumprimento do calendário inicialmente previsto.
6. O referido relatório deve ainda incluir uma opinião global do Órgão de Administração sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, a qual deverá descrever as eventuais deficiências existentes para além das reportadas pelas funções de “compliance”, gestão de riscos e de auditoria interna e que ainda não tenham sido integralmente corrigidas, organizadas por áreas funcionais, com indicação da categoria e do grau de risco associados, das suas potenciais implicações, bem como das acções em curso ou adoptar para as corrigir e prevenir a sua ocorrência futura e os prazos estabelecidos para o efeito.
7. De acordo com o n.º 5 do artigo 25.º do Aviso, o relatório a remeter pelos Órgãos de Administração das instituições financeiras ao Banco de Portugal deve ser acompanhado de:
- a) Um parecer do Órgão de Fiscalização da instituição, sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, face aos requisitos definidos no Aviso, com excepção do processo de preparação e divulgação de informação financeira (relato financeiro); e
 - b) Um parecer do Revisor Oficial de Contas (‘Revisor’) sobre a adequação e eficácia por parte do sistema de controlo interno subjacente ao processo de preparação e divulgação de informação financeira (relato financeiro).
8. No caso das instituições financeiras que preparem contas consolidadas, e em conformidade com o estabelecido no n.º 1 do artigo 26º do Aviso, a “empresa-mãe” do grupo financeiro deve elaborar anualmente um relatório sintético sobre o sistema de controlo interno do grupo, que, no mínimo, deve incluir os seguintes aspectos:
- a) Estrutura organizativa do grupo;
 - b) Actividades e funções que sejam exercidas centralmente, indicando a entidade que as exerce, as entidades que beneficiem de tais actividades e funções, e fazendo referência expressa às actividades desenvolvidas através de sociedades gestoras de participações sociais e de sociedades de serviços auxiliares, bem como as efectuadas em regime de subcontratação;
 - c) Descrição das eventuais deficiências detectadas pela função de auditoria interna da “empresa-mãe”, e ainda não corrigidas, relativamente aos requisitos do sistema de controlo interno definidos no n.º 2 do artigo 24.º do Aviso, com indicação da categoria e do grau de risco associados, das suas potenciais implicações, bem como das medidas em curso ou a adoptar para as corrigir e prevenir a sua ocorrência futura, incluindo os prazos estabelecidos para o efeito; e
 - d) Relatórios individuais de cada uma das entidades sujeitas a supervisão em base consolidada ou subconsolidada (“empresa-mãe” e filiais, incluindo todas as filiais no estrangeiro, e estabelecimentos “off-shore”) e respectivos pareceres, elaborados nos termos do artigo 25.º do Aviso.

9. Adicionalmente, o Aviso estabelece que não estão obrigadas a elaborar relatórios individuais as filiais no estrangeiro sem actividade relevante e que não influenciem o perfil de risco do grupo, ficando a “empresa-mãe” com a responsabilidade de justificar adequadamente tal exclusão no relatório a enviar ao Banco de Portugal, e este último com a possibilidade de requer a sua inclusão no relatório do ano seguinte.
10. O relatório consolidado deve ainda incluir uma opinião global do Órgão de Administração sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno do grupo financeiro, a qual deverá descrever as eventuais deficiências face aos requisitos mínimos do sistema de controlo interno de grupos financeiros conforme definidos no artigo 24.º do Aviso, com indicação da categoria e do grau de risco associados, das suas potenciais implicações, bem como das medidas em curso ou a adoptar para superar tais deficiências e os prazos estabelecidos para o efeito
11. De acordo com o n.º 5 do artigo 26.º do Aviso, o relatório consolidado a remeter pelos Órgãos de Administração das instituições financeiras ao Banco de Portugal deve ser acompanhado de:
 - a) Um parecer do Órgão de Fiscalização da “empresa-mãe”, com opinião detalhada sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno do grupo para assegurar o cumprimento dos requisitos definidos no Aviso;
 - b) Um parecer do Órgão de Fiscalização da “empresa-mãe” sobre a coerência dos sistemas de controlo interno das filiais, incluindo as filiais no estrangeiro e os estabelecimentos “off-shore”, podendo tal opinião ser fundamentada nos respectivos pareceres elaborados para o efeito pelos Órgãos de Fiscalização de cada uma das filiais, caso em que, no entanto, a responsabilidade pelos mesmos, para efeitos do Aviso, é do Órgão de Fiscalização da empresa-mãe; e
 - c) Um parecer do Revisor, sobre a adequação do controlo interno, circunscrito à análise do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro).
12. O Aviso estabelece que os pareceres a emitir pelo Órgão de Fiscalização e pelo Revisor que acompanham o relatório individual e consolidado a enviar ao Banco de Portugal pelas instituições financeiras e pela “empresa-mãe”, respectivamente, devem mencionar explicitamente a data de referência da acção fiscalizadora, as deficiências relevantes detectadas no âmbito da acção fiscalizadora, ventiladas por áreas funcionais e categorias de risco, indicando ainda o grau de risco associado, as suas potenciais implicações, bem como as acções acordadas com o Órgão de Administração tendo em vista a sua correcção e o plano para a sua concretização, sendo que a ausência de deficiências deve ser expressamente declarada.
13. O relatório individual e consolidado devem ser remetidos ao Banco de Portugal até ao final do mês de Junho de cada ano, podendo contudo o Banco de Portugal vir a determinar outra data. Relativamente ao relatório individual, o mesmo deve ser acompanhado de documento anexo, o qual faz parte integrante do mesmo, com informação, segregada por natureza e área funcional, sobre o número e o montante agregado das operações analisadas em cumprimento do artigo 15.º da Lei nº 25/2008, de 5 de Junho, e das comunicadas ao abrigo dos artigos nº 16.º e 27.º do mesmo diploma.

OBJECTIVO

14. De acordo com o estabelecido no nº 5 do artigo 25º do Aviso, a revisão a efectuar pelo Revisor deve ter por objectivo, obter segurança moderada sobre a adequação e a eficácia da parte do sistema de controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira (relato financeiro).
15. Nos termos do definido na alínea c) do nº 4 do artigo 26.º do Aviso, caso a instituição financeira prepare contas consolidadas, deverá igualmente o Revisor desenvolver os procedimentos necessários de forma a obter segurança moderada sobre a adequação do controlo interno, circunscrito à análise do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro).
16. No caso de instituições financeiras em que o Revisor desempenhe as funções de Fiscal Único, de acordo com o estabelecido no Aviso, o trabalho a realizar pelo Revisor dever-lhe-á permitir emitir um parecer sobre a adequação e eficácia do sistema de controlo interno e um outro parecer circunscrito à adequação do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação da informação financeira. Face a este objectivo, a revisão a efectuar pelo Revisor deve ter por objectivo, a obtenção de segurança moderada sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno da instituição financeira como um todo.
17. Nos termos do definido na alínea c) do nº 4 do artigo 26.º do Aviso, caso a instituição financeira prepare contas

consolidadas, deverá igualmente o Revisor que desempenhe as funções de Fiscal Único desenvolver os procedimentos necessários de forma a obter segurança moderada sobre:

- a) a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno do grupo financeiro face aos requisitos mínimos do sistema de controlo interno de grupos financeiros conforme definidos no artigo 24.º do Aviso;
 - b) a coerência dos sistemas de controlo interno das filiais, incluindo as filiais no estrangeiro e os estabelecimentos "off-shore"; e
 - c) a adequação do controlo interno, circunscrito à análise do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro).
18. Conforme mencionado no parágrafo 12 desta Directriz, os pareceres acima referidos devem mencionar explicitamente:
- a) a sua data de referência;
 - b) as deficiências relevantes detectadas no âmbito da acção fiscalizadora, organizadas por áreas funcionais, com indicação da categoria e do grau de risco associados, das suas potenciais implicações, bem como das acções acordadas com o Órgão de Administração tendo em vista a sua correcção e o plano para a sua concretização, sendo que a ausência de deficiências deve ser expressamente declarada (ver apêndice 5); e
 - c) Em cada exercício, indicar o estado de concretização das medidas correctivas determinadas no exercício anterior, em resultado do "follow-up" realizado.
19. A presente Directriz tem como objectivo dar ao Revisor, no exercício das citadas funções, orientação sobre:
- a) A natureza e âmbito dos trabalhos a efectuar para dar cumprimento aos requisitos acima referidos; e
 - b) O modelo dos pareceres a emitir.

ÂMBITO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO DO REVISOR

20. É da responsabilidade do Órgão de Administração da instituição financeira, sujeita à supervisão do Banco de Portugal, a preparação do Relatório Anual referido nos parágrafos 4 e 8 desta Directriz, bem como o cumprimento das restantes disposições estabelecidas no Aviso.
21. Em conformidade com o disposto no Aviso, o Revisor é responsável pela emissão dos pareceres mencionados nos parágrafos 14 e 15 desta Directriz.
22. Para este efeito, o Revisor deverá planear o seu trabalho de forma a contemplar a necessidade de verificar, numa base de teste, a razoabilidade e adequação da parte do sistema de controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira (relato financeiro). O Revisor deverá ainda efectuar um acompanhamento das medidas identificadas em períodos anteriores de forma a identificar as medidas tomadas para a sua correcção e o seu estágio de implementação.
23. Nos casos de instituições financeiras em que o Revisor desempenhe as funções de Fiscal Único, deverá o mesmo definir a natureza, âmbito e extensão do seu trabalho, tendo em consideração que deverá emitir dois pareceres conforme referido no parágrafo 16 desta Directriz.
24. Na definição da natureza, âmbito e extensão do trabalho a efectuar, o Revisor deverá adoptar uma metodologia de abordagem que compreenda as seguintes fases:
- a) Inventariação e actualização de eventuais deficiências identificadas em relatórios anteriores:

Esta fase do trabalho de avaliação do sistema de controlo interno deverá consistir na inventariação e discussão com o Órgão de Administração das eventuais deficiências identificadas em relatórios anteriores, de forma a que o Revisor possa concluir sobre o respectivo estado de implementação.
 - b) Análise e selecção dos principais processos/áreas a testar:

Durante esta fase do trabalho, o Revisor deverá proceder à selecção dos processos/áreas de negócio e/ou de suporte da instituição financeira que serão objecto de análise, tendo em consideração o respectivo risco associado. Nos casos de instituições financeiras em que o Revisor desempenhe as funções de Fiscal Único,

e no que respeita à selecção dos processos/áreas a analisar, o mesmo deve ter em consideração que a revisão a efectuar tem por objectivo, a obtenção de segurança moderada sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno da instituição financeira como um todo, pelo que o trabalho a realizar pelo Revisor não se circunscreve à componente de relato financeiro. Dada a necessidade de serem realizados testes de efectividade aos principais controlos e considerando que o sistema de controlo interno numa instituição financeira é dinâmico, o Revisor deverá proceder previamente a uma análise da situação actual dos processos com vista a concluir sobre a respectiva aderência à prática actualmente implementada.

c) Desenho dos programas de trabalho:

Após a selecção e análise do estado actual dos processos seleccionados, o Revisor deverá proceder à preparação de programas específicos com vista a documentar os testes a realizar.

d) Teste aos controlos:

- Durante esta fase do trabalho, o Revisor deverá verificar a eficácia dos controlos e consequentemente concluir sobre o nível de adequação aos objectivos do sistema de controlo interno, ou seja, sobre a respectiva capacidade de mitigar os riscos da actividade da instituição financeira.
- No âmbito da selecção dos controlos a testar, o Revisor deverá ter em consideração os seguintes aspectos principais:
- Natureza do controlo (preventivo ou detectivo);
- Risco coberto pelo controlo;
- Importância do controlo na mitigação do risco, ou seja se é necessário mais do que um controlo para cobrir um único risco ou se um controlo permite cobrir mais do que um risco; e
- Número de asserções coberta por cada risco.

Adicionalmente, durante esta fase do trabalho, o Revisor deve ainda proceder à identificação da frequência do controlo (anual, semestral, trimestral, mensal, semanal, diária, mais que diárias, outra), de forma a permitir a selecção de amostras com a extensão adequada. De forma a testar a efectividade do controlo o Revisor deverá considerar, sempre que aplicável, um conjunto de técnicas de forma a obter a evidência de auditoria necessária à emissão do seu parecer, nomeadamente:

- Observação: observar a realização do controlo;
- Inquérito: questionar um responsável com conhecimento do controlo sobre como o mesmo é efectuado;
- Repetição: repetir o procedimento de controlo;
- Inspecção: analisar os registos e documentos que suportam o controlo;
- Inquérito corroborativo: confirmaremos o resultado do inquérito com outro responsável; e
- Query ao sistema: testar, por amostragem, os controlos automáticos tendo por base as respectivas aplicações informáticas.

e) Discussão das conclusões do trabalho efectuado com o Órgão de Administração da instituição financeira e preparação do(s) parecer(es) a enviar ao Banco de Portugal:

Durante esta fase do trabalho, o Revisor deverá discutir com o Órgão de Administração da instituição financeira as eventuais deficiências relevantes detectadas no âmbito da sua acção fiscalizadora, ventiladas por áreas funcionais e categorias de risco, indicando ainda o grau de risco associado e as suas potenciais implicações.

No que respeita à ventilação das eventuais deficiências detectadas por categorias de risco e ao grau de risco associado a cada uma delas, o Revisor deverá ter em consideração, respectivamente, o estabelecido no n.º4 do artigo 11.º do Aviso e as orientações de materialidade do Banco de Portugal conforme segue:

Grau de risco elevado (requer a atenção imediata dos Órgãos de Gestão):

Aspecto grave que poderá levar a: (i) perdas substanciais possivelmente em conexão com outras

fraquezas no controlo organizacional ou relativo a outro processo, (ii) violação grave da estratégia da instituição financeira, políticas e valores, (iii) danos na reputação/prestígio da instituição financeira, (iv) incumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis (designadamente das regras prudenciais ou dos prazos de reporte, incluindo a existência de incorrecções ou falta de integridade dos reportes enviados à autoridade de supervisão) e (v) consequências adversas, tendo em conta o quadro regulatório existente;

Grau de risco médio (requer a atenção periódica dos Órgãos de Gestão):

Aspecto que poderá levar a: (i) perdas financeiras, (ii) perda de controlo dentro da instituição financeira ou relativo a um determinado processo, (iii) danos na reputação/prestígio da instituição financeira, (iv) incumprimento das regras prudenciais ou dos prazos de reporte, incorrecções ou falta de integridade dos reportes enviados à autoridade de supervisão e (v) consequências adversas, tendo em conta o quadro regulatório existente;

Grau de risco baixo (recomenda-se a atenção dos Órgãos de Gestão):

Aspecto cuja solução poderá originar uma melhoria da qualidade/eficiência da organização ou do processo. Os riscos para a instituição financeira são muito limitados. Ainda nesta fase do trabalho, o Revisor deverá discutir com o Órgão de Administração, as acções a empreender com vista à correcção das eventuais deficiências detectadas, bem como o plano para a sua concretização (ver Apêndice 5). Face ao papel das funções de “compliance”, gestão de riscos e de auditoria interna ao nível do sistema de controlo interno das instituições financeiras, o Revisor deve igualmente assegurar que as conclusões do seu trabalho foram devidamente discutidas com estas funções.

25. Por último, nos casos em que a instituição financeira proceda à preparação de contas consolidadas, deverá igualmente o Revisor da “empresa-mãe” preparar e enviar instruções detalhadas sobre o trabalho a efectuar nas diversas filiais do grupo aos respectivos Revisores/Auditores de forma a poder obter segurança moderada sobre a adequação do controlo interno, circunscrito à análise do controlo interno subjacente ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada. As instruções a preparar e enviar, devem contemplar informação relativa a (i) data de reporte, (ii) áreas de intervenção, (iii) metodologia de trabalho conforme descrito no parágrafo 24 desta Directriz e (iv) minuta do parecer de segurança moderada a emitir pelo Revisor/Auditor da filial do grupo e a enviar ao Revisor da “empresa-mãe”.

RELATÓRIO DO REVISOR

26. Este trabalho conduzirá à emissão de um parecer de segurança moderada circunscrito à adequação do controlo interno subjacente ao processo de preparação e divulgação da informação financeira (relato financeiro) cujo relatório a emitir pelo Revisor deverá ser estruturado segundo as minutas (genericamente abrangentes) apresentadas como Apêndices 1 e 2 desta Directriz, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários, em cada caso concreto.
27. Nos casos de instituições financeiras em que o Revisor desempenhe as funções de Fiscal Único, este trabalho conduzirá ainda à emissão de um parecer de segurança moderada sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, cujo relatório a emitir deverá ser estruturado segundo as minutas (genericamente abrangentes) apresentadas como Apêndice 3 e 4 desta Directriz, com a introdução dos ajustamentos e adaptações que se revelem necessários, em cada caso concreto

DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA

28. Excepcionalmente, relativamente ao exercício de 2008, de modo a garantir que as instituições financeiras dispõem de um prazo adequado para dar cumprimento aos requisitos definidos no Aviso, os relatórios a emitir pelas instituições financeiras em conjunto com os pareceres a emitir pelo Órgão de Fiscalização e pelo Revisor, poderão a título extraordinário, ser enviados ao Banco de Portugal até ao dia 31 de Dezembro de 2008.

ENTRADA EM VIGOR

29. A presente Directriz aplica-se aos relatórios a emitir em, ou após, 1 de Dezembro de 2008.

Apêndice 1 – Minuta do Parecer do Revisor Oficial de Contas sobre o processo de preparação e divulgação de informação financeira individual (relato financeiro) nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 25.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008

Ao
Órgão de Administração a)
do (b).....

INTRODUÇÃO

1. O presente parecer é apresentado para os efeitos previstos na alínea b) do n.º 5 do artigo 25º do Aviso nº 5/2008 do Banco de Portugal ("Aviso") e insere-se no processo de relato do Órgão de Administração....a)b) ao Banco de Portugal sobre o Sistema de Controlo Internoc), datado ded).

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração (a) dob) a preparação do Relatório sobre o Sistema de Controlo Interno, de acordo com os requisitos descritos no artigo 25.º do Aviso e a implementação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado e eficaz que, respeitando os princípios definidos no artigo 3º do Aviso, garanta o cumprimento dos objectivos estabelecidos no artigo 2º do mesmo Aviso incluindo a adequabilidade:
 - do processo de preparação e divulgação de informação financeira individual (Relato financeiro), bem como da regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;
 - da extensão da caixa e das existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentesc) ou recebidos em garantia, depósito ou outro título;
 - da exactidão dos documentos de prestação de contas individuais; e
 - da adopção de políticas contabilísticas e critérios valorimétricos adequados a uma correcta avaliação do património e dos resultados individuais.
3. A nossa responsabilidade consiste em realizar os procedimentos julgados necessários para verificar se existiu aderência, nos aspectos materialmente relevantes, do sistema de controlo internoc) aos objectivos descritos no número anterior e reportar sobre as respectivas conclusões

OBJECTIVO E ÂMBITO DOS TRABALHOS

4. Os nossos procedimentos foram conduzidos, com referência ao período decorrido entre e....., com o objectivo de obter um grau de segurança moderada sobre a adequação do processo de preparação e divulgação de informação financeira individual (relato financeiro), implementados pelo Órgão de Administração....A)b) , com vista a assegurar os objectivos referidos no parágrafo 2 acima.
5. [Descrever os julgamentos e pressupostos de materialidade utilizados na selecção das áreas analisadas e o âmbito do trabalho e/ou procedimentos realizados].

DEFICIÊNCIAS (se aplicável)

[Incluir deficiências consideradas materialmente relevantes, sem prejuízo de ser apresentada informação mais detalhada no relatório em anexo. Poderá incluir-se o seguinte parágrafo]

6. Em resultado dos procedimentos realizados, as deficiências relevantes (grau de Risco Elevado) identificadas e que carecem de resolução ao nível do processo de preparação e divulgação de informação financeira individual (relato financeiro) instituído pelo órgão de Administraçãoa) do b), encontram-se detalhadas no relatório anexo e resumem-se como segue: (indicar uma breve descrição das deficiências relevantes detectadas, organizadas por áreas funcionais; em cada exercício indicar o estado de concretização das medidas correctivas determinadas em exercícios anteriores).

CONCLUSÃO

7. (f) Com base nos procedimentos realizados e descritos nos parágrafo 4 e 5 e que foram planeados e executados com o objectivo de obter um grau de segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que os procedimentos de controlo analisados relativos ao processo de preparação e divulgação da informação financeira individual no período deee), não asseguraram de forma razoável, em todos os aspectos materialmente relevantes, o cumprimento dos objectivos referidos no parágrafo 2 acima. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau

de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação do referido sistema, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por outro lado, dadas as limitações inerentes ao sistema de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados.
9. Este parecer é emitido somente para informação do Órgão de Administração....A) da.....b) e apresentação ao Banco de Portugal no âmbito do Aviso, pelo que não pode ser utilizado para qualquer outra finalidade nem ser distribuído a terceiros sem a nossa prévia autorização por escrito.
10. O documento anexo inclui informação mais detalhada sobre [os aspectos mencionados no parágrafo 6 acima e adicionalmente outros] aspectos que carecem de melhoramento ao nível do processo de preparação e divulgação de informação financeira individual (relato financeiro) considerados de menor risco. No referido anexo encontram-se também descritas as respectivas recomendações propostas, os comentários do Órgão de Administração ...a) e, quando aplicável, o correspondente plano para superar as deficiências detectadas (parágrafo opcional)

_____ (Data)

_____ (Assinatura)

_____ (Nome)

LEGENDA

- (a) Identificação do Órgão de Administração
- (b) Denominação da Entidade.
- (c) “da Sociedade” ou “do Banco” conforme aplicável.
- (d) Introduzir a data do relatório.
- (e) Indicar o período temporal abrangido pelo exame efectuado
- (f) Excepto quanto à(s) situações mencionadas no(s) parágrafo(s) __ acima.

Apêndice 2 – Minuta do Parecer do Revisor Oficial de Contas sobre o processo de preparação e divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro) nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 26.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008

Ao Órgão de Administração a) do (b).....

INTRODUÇÃO

1. O presente parecer é apresentado para os efeitos previstos na alínea b) do n.º 5 do artigo 26º do Aviso nº 5/2008 do Banco de Portugal (“Aviso”) e insere-se no processo de relato do Órgão de Administração....A)b) ao Banco de Portugal sobre o Sistema de Controlo Internoc) e suas filiais (em conjunto “Grupo”), datado de ...d).

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração (a) dob) a preparação do Relatório sobre o Sistema de Controlo Interno, de acordo com os requisitos descritos no artigo 26.º do Aviso e a implementação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado e eficaz que, respeitando os princípios definidos no artigo 3º do Aviso, garanta o cumprimento dos objectivos estabelecidos no artigo 2º do mesmo Aviso incluindo a adequabilidade:
 - do processo de preparação e divulgação de informação financeira consolidada (Relato financeiro), bem como da regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;

- da extensão da caixa e das existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentesc) e das suas filiais ou recebidos em garantia, depósito ou outro título;
 - da exactidão dos documentos de prestação de contas consolidadas; e
 - da adopção de políticas contabilísticas e critérios valorimétricos adequados a uma correcta avaliação do património e dos resultados consolidados.
3. A nossa responsabilidade consiste em realizar os procedimentos julgados necessários para verificar se existiu aderência, nos aspectos materialmente relevantes, do sistema de controlo internoc) e das suas filiais aos objectivos descritos no número anterior e reportar sobre as respectivas conclusões

OBJECTIVO E ÂMBITO DOS TRABALHOS

4. Os nossos procedimentos foram conduzidos, com referência ao período decorrido entre e....., com o objectivo de obter um grau de segurança moderada sobre a adequação do processo de preparação e divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro), implementados pelo Órgão de Administração.....A)b), com vista a assegurar os objectivos referidos no parágrafo 2 acima.
5. [Descrever os julgamentos e pressupostos de materialidade utilizados na selecção das áreas analisadas e o âmbito do trabalho e/ou procedimentos realizados].

DEFICIÊNCIAS (se aplicável)

[Incluir deficiências consideradas materialmente relevantes, sem prejuízo de ser apresentada informação mais detalhada no relatório em anexo. Poderá incluir-se o seguinte parágrafo]

6. Em resultado dos procedimentos realizados, as deficiências relevantes (grau de Risco Elevado) identificadas e que carecem de resolução ao nível do processo de preparação e divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro) instituído pelo órgão de Administração^a) do b), encontram-se detalhadas no relatório anexo e resumem-se como segue: (indicar uma breve descrição das deficiências relevantes detectadas, organizadas por áreas funcionais; em cada exercício indicar o estado de concretização das medidas correctivas determinadas em exercícios anteriores).

CONCLUSÃO

7. (f) Com base nos procedimentos realizados e descritos nos parágrafo 4 e 5 e que foram planeados e executados com o objectivo de obter um grau de segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que os procedimentos de controlo analisados relativos ao processo de preparação e divulgação da informação financeira consolidada no período deee), não asseguraram de forma razoável, em todos os aspectos materialmente relevantes, o cumprimento dos objectivos referidos no parágrafo 2 acima. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação do referido sistema, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por outro lado, dadas as limitações inerentes ao sistema de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados.
9. Este parecer é emitido somente para informação do Órgão de Administração....a) da.....b) e apresentação ao Banco de Portugal no âmbito do Aviso, pelo que não pode ser utilizado para qualquer outra finalidade nem ser distribuído a terceiros sem a nossa prévia autorização por escrito.
10. O documento anexo inclui informação mais detalhada sobre [os aspectos mencionados no parágrafo 6 acima e adicionalmente outros] aspectos que carecem de melhoramento ao nível do processo de preparação e divulgação de informação financeira consolidada (relato financeiro) considerados de menor risco. No referido anexo encontram-se também descritas as respectivas recomendações propostas, os comentários do Órgão de Administração ...a) e, quando aplicável, o correspondente plano para superar as deficiências detectadas (parágrafo opcional)

_____ (Data)

_____ (Assinatura)

_____ (Nome)

LEGENDA

- (a) Identificação do Órgão de Administração
- (b) Denominação da Entidade.
- (c) “da Sociedade” ou “do Banco” conforme aplicável.
- (d) Introduzir a data do relatório.
- (e) Indicar o período temporal abrangido pelo exame efectuado
- (f) Excepto quanto à(s) situações mencionadas no(s) parágrafo(s) __ acima.

Apêndice 3 – Minuta do Parecer do Fiscal Único sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, em base individual, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 25.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008

Ao Órgão de Administração ..a)

INTRODUÇÃO

1. O presente parecer é apresentado para os efeitos previstos na alínea a) do n.º 5 do artigo 25º do Aviso 5/2008 do Banco de Portugal (“Aviso”) e insere-se no processo de relato do Órgão de Administração a) dob) ao Banco de Portugal sobre o Sistema de Controlo Internoc), datado de ...d).

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração a) dob) a preparação do Relatório sobre o Sistema de Controlo Interno, de acordo com os requisitos descritos no artigo 25º do Aviso, e a implementação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado e eficaz, que, respeitando os princípios definidos no artigo 3º do Aviso, garanta o cumprimento dos objectivos estabelecidos no artigo 2º do Aviso. 3. A nossa responsabilidade consiste em realizar os procedimentos considerados necessários para verificar se existiu aderência, nos aspectos materialmente relevantes, do sistema de controlo internoc) aos requisitos descritos no parágrafo anterior, excepto no que se refere ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira individual – “relato financeiro”, conforme definido na alínea b) do n.º 5 do artigo 25º do Aviso, e reportar sobre as respectivas conclusões.

ÂMBITO DOS TRABALHOS

4. Os nossos procedimentos foram conduzidos, com referência ao período decorrido entre e, com o objectivo de obter um grau de segurança moderada sobre se os procedimentos de controlo interno analisados, ao nívelc), conforme referenciado no parágrafo 5 abaixo, permitem satisfazer os requisitos descritos no parágrafo 2.

Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:

[se os procedimentos de controlo interno analisados relativamente às áreas ... (f), permitem satisfazer os correspondentes requisitos descritos no parágrafo 2]

5. [Descrever os julgamentos e pressupostos de materialidade utilizados pelo Órgão de fiscalização..e) na selecção das áreas analisadas e o âmbito do trabalho e/ou procedimentos realizados]

DEFICIÊNCIAS (se aplicável)

[Incluir deficiências consideradas materialmente relevantes, sem prejuízo de ser apresentada informação mais detalhada no relatório em anexo. Poderá incluir-se o seguinte parágrafo]

6. Em resultado dos procedimentos realizados, as deficiências relevantes (grau de Risco Elevado) identificadas e que carecem de resolução ao nível do sistema de controlo interno instituído pelo órgão de Administraçãoa) do b), encontram-se detalhadas no relatório anexo e resumem-se como segue: (indicar uma breve descrição das deficiências relevantes detectadas, organizadas por áreas funcionais; em cada exercício indicar o estado de concretização das medidas correctivas determinadas em exercícios anteriores).

CONCLUSÕES

7. (f) Como resultado do trabalho efectuado e descrito nos parágrafos 4 e 5 acima, o qual foi planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que os procedimentos de controlo analisados, incorporados no sistema de controlo interno como um todo (incluindo o sistema de gestão de riscos, o sistema de informação e comunicação e a monitorização do sistema de controlo interno), não respondem de forma eficaz e adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, aos requisitos descritos no parágrafo 2. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo.

Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:

[que os procedimentos de controlo analisados nas áreas ... (g), não respondem de forma eficaz e adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, aos requisitos descritos no parágrafo 2. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo]. **OUTRAS CONSIDERAÇÕES** 8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação do referido sistema, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por outro lado, dadas as limitações inerentes ao sistema de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados.

Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:

[Conforme acordado com o Órgão de Administração ..a), não foram analisadas as áreas ... (h), porque serão objecto de parecer em futuros relatórios de acordo com o seguinte calendário(i):]

9. Este parecer é emitido somente para informação do Órgão de Administração....a) da.....b) e apresentação ao Banco de Portugal no âmbito do Aviso, pelo que não pode ser utilizado para qualquer outra finalidade nem ser distribuído a terceiros sem a nossa prévia autorização por escrito.
10. O documento anexo inclui informação mais detalhada sobre [os aspectos mencionados no parágrafo 6 acima e adicionalmente outros] aspectos que carecem de melhoramento ao nível do sistema de controlo interno considerados de menor risco. No referido anexo encontram-se também descritas as respectivas recomendações propostas, os comentários do Órgão de Administração ...a) e, quando aplicável, o correspondente plano para superar as deficiências detectadas (parágrafo opcional)

_____ (Data)

_____ (Assinatura)

_____ (Nome)

LEGENDA

- (a) Identificação do Órgão de Administração
(b) Denominação da Entidade.
(c) “da Sociedade” ou “do Banco” conforme aplicável.
(d) Introduzir a data do relatório. (e) Identificar o Órgão de Fiscalização
(f) Excepto quanto à(s) situações mencionadas no(s) parágrafo(s) __ acima,
(g) Descrever as áreas analisadas.

- (h) Descrever as áreas não analisadas.
- (i) Indicar o plano de trabalho acordado.

Apêndice 4 – Minuta do Parecer do Fiscal Único sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno, em base consolidada, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 26.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 5/2008

Ao Órgão de Administração ..a)

INTRODUÇÃO

1. O presente parecer é apresentado para os efeitos previstos na alínea a) do n.º 4 do artigo 26º do Aviso 5/2008 do Banco de Portugal (“Aviso”) e insere-se no processo de relato do Órgão de Administração a) dob) ao Banco de Portugal sobre o Sistema de Controlo Internoc) e suas filiais (em conjunto “Grupo”), datado de ...d).

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Órgão de Administração a) dob): i) a preparação do Relatório sobre o Sistema de Controlo Interno do Grupo, de acordo com os requisitos descritos no artigo 26º do Aviso; ii) a implementação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado e eficaz que, respeitando os princípios definidos no artigo 3º do Aviso, garanta o cumprimento dos objectivos estabelecidos no artigo 2º do Aviso; e iii) assegurar que todas as suas filiais, incluindo as filiais no estrangeiro e os estabelecimentos “off shore”, implementam e mantêm sistemas de controlo interno coerentes entre si e em conformidade com os requisitos definidos no Aviso.
3. A nossa responsabilidade consiste em realizar os procedimentos considerados necessários para verificar se existiu aderência, nos aspectos materialmente relevantes, do sistema de controlo internoc) e das suas filiais materialmente relevantes aos requisitos descritos no parágrafo anterior, excepto no que se refere ao processo de preparação e de divulgação de informação financeira consolidada – “relato financeiro”, conforme definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 26º do Aviso, e reportar sobre as respectivas conclusões.

ÂMBITO DOS TRABALHOS

4. Os nossos procedimentos foram conduzidos, com referência ao período decorrido entre e....., com o objectivo de obter um grau de segurança moderada sobre se os procedimentos de controlo interno analisados, ao nívelc) e das suas filiais incluídas no âmbito do nosso trabalho, conforme referenciado no parágrafo 5 abaixo, permitem satisfazer os requisitos descritos no parágrafo 2.

Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:

[se os procedimentos de controlo interno analisados relativamente às áreas ... (f), permitem satisfazer os correspondentes requisitos descritos no parágrafo 2]

5. [Descrever as entidades do Grupo incluídas no âmbito do nosso trabalho, os julgamentos e pressupostos de materialidade utilizados pelo Órgão de fiscalização..e) na selecção das entidades e/ou áreas analisadas e o âmbito do trabalho e/ou procedimentos realizados]

DEFICIÊNCIAS (se aplicável)

[Incluir deficiências consideradas materialmente relevantes, sem prejuízo de ser apresentada informação mais detalhada no relatório em anexo. Poderá incluir-se o seguinte parágrafo]

6. Em resultado dos procedimentos realizados, as deficiências relevantes (grau de Risco Elevado) identificadas e que carecem de resolução ao nível do sistema de controlo interno do Grupo instituído pelo órgão de Administraçãoa) do b), encontram-se detalhadas no relatório anexo e resumem-se como segue: (indicar uma breve descrição das deficiências relevantes detectadas, organizadas por áreas funcionais; em cada exercício indicar o estado de concretização das medidas correctivas determinadas em exercícios anteriores).

CONCLUSÕES

7. (f) Como resultado do trabalho efectuado e descrito nos parágrafos 4 e 5 acima, o qual foi planeado e

executado com o objectivo de obter um grau de segurança moderada, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que os procedimentos de controlo analisados, incorporados no sistema de controlo interno como um todo (incluindo o sistema de gestão de riscos, o sistema de informação e a monitorização do sistema de controlo interno), não respondem de forma eficaz e adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, aos requisitos descritos no parágrafo 2. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo.

Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:

[que os procedimentos de controlo analisados nas áreas ... (g), não respondem de forma eficaz e adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, aos requisitos descritos no parágrafo 2. [Para além das situações mencionadas no parágrafo 6 acima,] foram identificadas outras deficiências com grau de risco médio ou baixo, as quais são apresentados no relatório em Anexo]

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

8. Tendo em conta a normal dinâmica de qualquer sistema de controlo interno, as conclusões apresentadas não deverão ser utilizadas para efectuar qualquer projecção, para períodos futuros, sobre o grau de implementação do referido sistema, na medida em que poderão existir alterações nos processos e controlos analisados. Por outro lado, dadas as limitações inerentes ao sistema de controlo interno, irregularidades, fraudes ou erros podem ocorrer sem serem detectados. *Na hipótese do trabalho ser realizado por áreas de negócio o texto deste parágrafo deve ser o seguinte:* [Conforme acordado com o Órgão de Administração ..a), não foram analisadas as áreas ... (h), porque serão objecto de parecer em futuros relatórios de acordo com o seguinte calendário(i):]
9. Este parecer é emitido somente para informação do Órgão de Administração....a) da.....b) e apresentação ao Banco de Portugal no âmbito do Aviso, pelo que não pode ser utilizado para qualquer outra finalidade nem ser distribuído a terceiros sem a nossa prévia autorização por escrito. 10. O documento anexo inclui informação mais detalhada sobre [os aspectos mencionados no parágrafo 6 acima e adicionalmente outros] aspectos que carecem de melhoramento ao nível dos sistemas de controlo interno considerados de menor risco. No referido anexo encontram-se também descritas as respectivas recomendações propostas, os comentários do Órgão de Administração....a) e, quando aplicável, o correspondente plano para superar as deficiências detectadas (parágrafo opcional).

_____ (Data)

_____ (Assinatura)

_____ (Nome)

LEGENDAS

- (a) Identificação do Órgão de Administração
- (b) Denominação da Entidade.
- (c) “da Sociedade” ou “do Banco” conforme aplicável.
- (d) Introduzir a data do relatório.
- (e) Identificar o Órgão de Fiscalização da Empresa-mãe.
- (f) Excepto quanto à(s) situações mencionadas no(s) parágrafo(s) __ acima,
- (g) Descrever as áreas analisadas.
- (h) Descrever as áreas não analisadas.
- (i) Indicar o plano de trabalho acordado.

Apêndice 5 – Estrutura de relato das deficiências identificadas por parte do Fiscal Único e do Revisor Oficial de Contas

1. ÁREA FUNCIONAL

1.1. (descrição da deficiência)

Órgão responsável pela detecção:

Deficiência nova? (Sim/Não). Se Não, indicar a data do relatório de controlo interno onde foi pela primeira vez reportada

Data da detecção: _____

Data da comunicação: _____

Descrição	Implicações	Categoria de Risco	Grau de Risco
Medidas correctivas:		Prazo de implementação	

Este documento é parte integrante do parecer datado de ____ de _____ de 200__ e deve ser lido em conjunto

Definição das categorias e graus de risco

Os aspectos detectados foram caracterizados de acordo com as categorias de risco abaixo definidas e com o grau de risco atribuído, que reflecte o impacto que esse aspecto terá sobre as demonstrações financeiras, estratégia definida, na conformidade com as políticas em vigor e na reputação da instituição.

Categorias de risco

Risco de crédito: (RC) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, devido à incapacidade de uma contraparte cumprir os seus compromissos financeiros perante a instituição, incluindo possíveis restrições à transferência de pagamentos do exterior;

Risco de mercado: (RM) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, devido a movimentos desfavoráveis no preço de mercado dos instrumentos da carteira de negociação, provocados, nomeadamente, por flutuações em taxas de juro, taxas de câmbio, cotações de acções ou preços de mercadorias;

Risco de taxa de juro: (RTJ) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, devido a movimentos adversos nas taxas de juro de elementos da carteira bancária, por via de desfasamentos de maturidades ou de prazos de refixação das taxas de juro, da ausência de correlação perfeita entre as taxas recebidas e pagas nos diferentes instrumentos, ou da existência de opções embutidas em instrumentos financeiros do balanço ou elementos extrapatrimoniais;

Risco de taxa de câmbio: (RTC) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, devido a movimentos adversos nas taxas de câmbio de elementos da carteira bancária, provocados por alterações nas taxas de câmbio utilizadas na conversão para a moeda funcional ou pela alteração da posição competitiva da instituição devido a variações significativas das taxas de câmbio;

Risco de liquidez: (RL) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes da incapacidade da instituição dispor de fundos líquidos para cumprir as suas obrigações financeiras, à medida que as mesmas se vencem;

Risco de “compliance”: (RC) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de violações ou da não conformidade relativamente a leis, regulamentos, determinações específicas, contratos, regras de conduta e de relacionamento com clientes, práticas instituídas ou princípios éticos, que se materializem em sanções de carácter legal, na limitação das oportunidades de negócio, na redução do potencial de expansão ou na impossibilidade de exigir o cumprimento de obrigações contratuais;

Risco operacional: (RO) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de falhas na análise, processamento ou liquidação das operações, de fraudes internas e externas, da utilização de recursos em regime de subcontratação, de processos de decisão internos ineficazes, de recursos humanos insuficientes ou inadequados ou da inoperacionalidade das infra-estruturas;

Risco dos sistemas de informação: (RSI) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, em resultado da inadaptabilidade dos sistemas de informação a novas necessidades, da sua incapacidade para impedir acessos não autorizados, para garantir a integridade dos dados ou para assegurar a continuidade do negócio em casos de falha, bem como devido ao prosseguimento de uma estratégia desajustada nesta área;

Risco de estratégia: (RE) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de decisões estratégicas inadequadas, da deficiente implementação das decisões ou da incapacidade de resposta a alterações do meio envolvente ou a alterações no ambiente de negócios da instituição;

Risco de reputação: (RP) a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de uma percepção negativa da imagem pública da instituição, fundamentada ou não, por parte de clientes, fornecedores, analistas financeiros, colaboradores, investidores, órgãos de imprensa ou pela opinião pública em geral.

Graus de risco

Elevado (Requer a atenção imediata dos Órgãos de Gestão): Aspecto grave que poderá levar a: (i) perdas substanciais, possivelmente em conexão com outras fraquezas no controlo organizacional ou relativo a outro processo ii) violação grave da estratégia da instituição, políticas e valores, iii) danos na reputação/prestígio da instituição iv) incumprimento nas disposições legais e regulamentares aplicáveis (designadamente das regras prudenciais ou dos prazos de reporte, incluindo a existência de incorrecções ou falta de integridade dos reportes enviados à autoridade de supervisão) e v) consequências adversas, tendo em conta o quadro regulatório existente.

Médio (Requer a atenção periódica dos Órgãos de Gestão): Aspecto que poderá levar a: i) perdas financeiras; ii) perda de controlo dentro da instituição ou relativo a um determinado processo; iii) danos na reputação/prestígio da instituição iv) incumprimento das regras prudenciais ou dos prazos de reporte, incorrecções ou falta de integridade dos reportes enviados à autoridade de supervisão e v) consequências adversas, tendo em conta o quadro regulatório existente.

Baixo (Recomenda-se a atenção dos Órgãos de Gestão): Aspecto cuja solução poderá originar uma melhoria da qualidade/eficiência da organização ou do processo. Os riscos para a instituição são muito limitados.

Directriz de Revisão/Auditoria 870

SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

Maio de 2004

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 12
OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA	13 - 15
ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR	16 - 20
MATERIALIDADE	21 - 22
RELATÓRIOS	23 - 29
ENTRADA EM VIGOR	30
Apêndice - Obrigações de relato	
Anexo	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 870

SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

Maio de 2004

INTRODUÇÃO

1. De acordo com o n.º 3, do art.º 2.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, os serviços e fundos autónomos (SFA) são organismos públicos que satisfazem, cumulativamente, os seguintes requisitos:
 - a) Não tenham natureza e forma de empresa, fundação ou associação públicas, mesmo se submetidos ao regime de qualquer destas por outro diploma;
 - b) Tenham autonomia administrativa e financeira;
 - c) Disponham de receitas próprias para cobertura das suas despesas, nos termos da lei.
2. De entre os institutos públicos regulados pela lei-quadro respectiva, aprovada pela Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro, são SFA os que satisfaçam os requisitos mencionados no ponto anterior. "
3. Os SFA estão abrangidos pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei 232/97, de 3 de Setembro, podendo alguns deles estar abrangidos pelas especificidades dos planos de contabilidade sectoriais, designadamente da Educação, da Saúde e das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.
4. A execução do Orçamento de Estado é objecto de controlo administrativo, jurisdicional e político. O controlo administrativo compete ao próprio SFA, responsável por esta execução. Para isso os serviços devem elaborar, organizar e manter em funcionamento uma contabilidade pública e sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento.
5. Os art.ºs 10.º, 63.º e 74º da LEO estabelecem os instrumentos de gestão e descrevem a informação financeira a preparar pelos órgãos de gestão e serviços do orçamento de contabilidade pública dos SFA, bem como o prazo para a prestação das contas:

"Artigo 10.º - Instrumentos de gestão

Os organismos do sector público administrativo ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, podendo ainda dispor de outros instrumentos necessários à boa gestão e ao controlo dos dinheiros e outros activos públicos, nos termos previstos na lei."

"Artigo 63.º - Informação a prestar pelos serviços e fundos autónomos

1. *Com o objectivo de permitir uma informação consolidada do conjunto do sector público administrativo, os serviços e fundos autónomos devem remeter ao Ministério das Finanças, nos termos e com a periodicidade a definir no decreto-lei de execução orçamental, os seguintes elementos:*
 - a) *Informação completa sobre os saldos de depósitos ou de outras aplicações financeiras e respectivas remunerações;*
 - b) *Informação completa sobre as operações de financiamento, nomeadamente empréstimos e amortizações efectuados, bem como as previstas até ao final de cada ano;*
 - c) *Contas da sua execução orçamental, donde constem os compromissos assumidos, os processamentos efectuados e os montantes pagos, bem como a previsão actualizada da execução orçamental para todo o ano e os balancetes que evidenciem as contas das classes de disponibilidades e de terceiros, no caso de organismos que utilizem a contabilidade patrimonial;*
 - d) *Relatório de execução orçamental;*
 - e) *Dados referentes à situação da dívida e dos activos expressos em títulos de dívida pública;*
 - f) *Documentos de prestação de contas.*
2. *Nos termos a estabelecer pelo diploma referido no número anterior, podem ser solicitados a todo o tempo aos serviços e fundos autónomos outros elementos de informação não referidos neste artigo destinados ao acompanhamento da respectiva gestão orçamental."*

"Artigo 74º - Apresentação das contas

1. *As contas dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos são também prestadas, até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam, ao Ministro das Finanças e ao respectivo ministro da tutela.*
2. *A falta injustificada da prestação de contas a que se refere o número anterior constitui:*
 - a) *Infracção financeira, punível com multa de valor igual ao previsto nos n.ºs 2, 3 e 4 do art.º 65.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, pela qual são responsáveis os dirigentes dos serviços em causa;*
 - b) *Fundamento de recusa dos pedidos de requisição de fundos, de libertação de créditos e de autorização de pagamentos relativamente ao orçamento em execução, apresentados pelo serviço em causa, enquanto permanecer a situação de atraso."*
6. A enumeração e o conteúdo dos documentos de prestação de contas e da informação financeira a preparar pelos órgãos de gestão e serviços do orçamento de contabilidade pública dos SFA, inicialmente definidos no art.º 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, (RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado), foram posteriormente retomados e desenvolvidos nos planos de contabilidade sectoriais entretanto publicados.
7. O Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro, torna obrigatório o plano e relatório de actividades para todos os organismos da administração central e desenvolve o seu conteúdo.
8. Em paralelo, o Decreto-Lei de execução orçamental aprovado em cada ano assim como as circulares da Série A da Direcção Geral do Orçamento, estabelecem as regras, procedimentos e mapas de controlo na especialidade a que devem estar sujeitos os organismos públicos.
9. Por sua vez o Tribunal de Contas emite um conjunto de resoluções/instruções sectoriais que definem a lista de documentos de prestação de contas a que os organismos públicos também têm que atender.
10. Ao nível do sistema nacional do controlo interno prevê-se um controlo operacional da responsabilidade dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos nos SFA, consistindo na verificação, acompanhamento e informação das decisões dos órgãos de gestão (Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho). Esse controlo culminou com a aprovação do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, que cria o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.
11. A prestação de contas dos SFA pode traduzir-se em várias vertentes em função do regime de contabilidade que de facto adoptem, tal como, a contabilidade patrimonial, orçamental, a analítica e a contabilidade de compromissos.

Com efeito, nos termos dos Decretos-Lei de execução orçamental, a transição para o Regime de Administração Financeira do Estado (DL nº 155/92, de 28 de Julho) processa-se mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, à medida que os serviços reúnam as condições adequadas.

O Decreto-Lei nº 57/2004, de 19 de Março (execução orçamental para 2004) estabelece no n.º 4 do seu art.º 2.º que, para efeitos dessa transição, "*... consideram-se abrangidos pelo regime de administração financeira do Estado previsto na Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, e no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, os serviços e fundos autónomos que cumpram os requisitos estabelecidos naqueles diplomas, designadamente a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) ou plano sectorial e unidade de tesouraria*".

Pese embora a inicial definição de um processo faseado de implementação do POCP (em obediência à orientação genérica n.º 1/98 da CNCAP, aprovada pela Portaria n.º 116/99 2ª Série) o art.º 10.º da LEO (Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto) declarou obrigatória a adopção desse plano de contabilidade, embora nem todos os organismos públicos o estejam de facto já a aplicar. Assim, poderemos encontrar organismos públicos que preparam a sua informação financeira em regime de acréscimo tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade (Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro) ou em regime de caixa.

A lei-quadro dos institutos públicos define no seu art.º 28.º as competências do órgão de fiscalização, bem como o prazo para a emissão dos diversos pareceres e ainda as prerrogativas e limitações no exercício da função. As leis orgânicas dos SFA, que se deverão conformar com a citada lei-quadro, podem definir outras competências ao órgão fiscalizador.

OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA

13. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar orientação ao revisor oficial de contas integrado no órgão de fiscalização (colegial ou fiscal único) de um qualquer serviço e fundo autónomo, relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências definidas pela legislação em vigor. Visa proporcionar orientação genérica, sem prejuízo de outros aspectos e especificidades sectoriais a ter em conta pelo revisor. Esta orientação é dada em relação à prestação de contas individuais dos SFA, pelo que no caso de prestação de contas consolidadas, deve o revisor seguir, com as necessárias adaptações, a orientação sobre o assunto proporcionada pela Recomendação Técnica n.º 9 sobre Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas.
14. Apesar da presente DRA ser aplicável no trabalho a desenvolver pelos revisores integrados em órgão de fiscalização de SFA, pode ser utilizada, com as devidas adaptações, no trabalho a desenvolver no mesmo âmbito em organismos com mera autonomia administrativa.
15. Encontram-se excluídas do âmbito da presente DRA as situações não expressamente previstas no parágrafo seguinte, designadamente as que requeiram a emissão de pareceres prévios aos planos de actividades e orçamentos anuais e plurianuais, à contratação de empréstimos, aquisição, arrendamento ou alienação de bens imóveis e à aceitação de doações, heranças ou legados. .

ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR

16. O âmbito de intervenção do revisor, coberto pela presente DRA, encontra-se disperso em diversa legislação, podendo consubstanciar-se na emissão dos seguintes documentos:
- a) Certificação legal das contas;
 - b) Relatório anual da fiscalização efectuada;
 - c) Relatório e parecer do fiscal único ou do órgão de fiscalização em que o revisor esteja inserido;
 - d) Relatórios de execução orçamental trimestral ou mensal (dependendo da dimensão do SFA) e anual.
17. Decorrente do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas o revisor, quando integrado no órgão de fiscalização (colegial ou fiscal único) tem o dever de elaborar o Relatório Anual de Fiscalização, a competente Certificação Legal das Contas e ainda subscrever o Relatório/Parecer do órgão fiscalizador. Estes documentos devem respeitar as Normas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).
18. Em face do exposto, cabe ao revisor no âmbito do seu trabalho de revisão legal das contas, empreender:
- a) Análise das contas e da posição financeira:
 - i) Verificar se as operações foram devidamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e/ou cobradas e registadas;
 - ii) Verificar se foram tomadas medidas apropriadas com vista a registar e a proteger os activos;
 - iii) Emitir uma opinião sobre se as contas reflectem a imagem verdadeira e apropriada e estão elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos que lhe são aplicáveis.
 - b) Apreciação da conformidade legal e regularidade financeira:
 - i) Verificar se as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - ii) Verificar se as despesas e receitas são, respectivamente, efectuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período considerado;
 - iii) Verificar se os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis;
 - iv) Examinar o acto, expediente ou documento em que se formule uma proposta de despesa, com o objectivo de verificar se o seu conteúdo e tramitação se ajustaram às disposições legais correspondentes, e portanto, a comprovação da legalidade que antecede a realização do acto, que irá produzir movimento de fundos ou valores;
 - v) Controlar as autorizações de pagamentos, comprovando a existência de disponibilidades orçamentadas,

assim como verificação se o pagamento está devidamente documentado e autorizado pela entidade competente;

- vi) Examinar a justificação documental para verificar se os valores gastos pela entidade foram para os fins que se previam na classificação económica, funcional e orgânica, cumprindo-se as disposições legais;
- vii) Verificar o cumprimento das normas emitidas pelo Tribunal de Contas, Direcção Geral do Orçamento e outras entidades competentes relativamente à prestação de informação tanto quanto ao conteúdo como ao prazo limite de datas;
- viii) Analisar as actas do órgão de gestão, tendo presente o Código de Procedimento Administrativo.

19. A revisão compreenderá, ainda, a análise da organização implementada e dos procedimentos referentes à salvaguarda dos critérios e à fiabilidade das contas.

20. Face ao descrito acima, nomeadamente nos parágrafos 3 e 10, o revisor poderá estar em presença de diferentes situações quanto aos documentos de prestação de contas, ou outros, sobre os quais tem de se pronunciar.

A título meramente indicativo apresenta-se no Apêndice a identificação, não exaustiva, de algumas obrigações de relato que podem ser exigidas aos SFA e que poderão ter que ser consideradas pelo revisor.

Sobre o conteúdo deste Apêndice chamamos a atenção para o seguinte:

- a) Relativamente aos elementos nas colunas *periodicidade de elaboração e prazo de entrega ao destinatário*, deve o revisor assegurar-se sempre da actualização e validade dos mesmos.
- b) Nos termos do n.º 2 do art. 28º da Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro, o Fiscal Único dos institutos públicos deve emitir os seus pareceres no prazo de 15 dias após receber os documentos a que respeitem. Nos casos em que não existe previsão legal ou regulamentar sobre a antecedência com que o revisor deve receber, para apreciação, os elementos sobre os quais tem que se pronunciar, são indicados na coluna *antecedência para apreciação do ROC* prazos meramente indicativos, competindo a cada revisor acordar com os órgãos de gestão dos SFA os prazos que considere adequados às circunstâncias.

MATERIALIDADE

21. O objectivo da revisão/auditoria das demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar a sua opinião profissional sobre se as demonstrações financeiras, no seu todo, estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro identificada.

22. No contexto dos SFA assume particular importância, entre outras, a possibilidade de uma descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, a falta de fundamentação de um determinado processo de despesa ou receita, a omissão de um acto administrativo, ou ainda qualquer imposição de restrições legais ou regulamentares, mesmo que os montantes vistos de forma individual possam não ser materiais para as demonstrações financeiras como um todo. Uma vez que estes aspectos poderão ser materiais pela sua natureza, e apesar da sua detecção não ser o objectivo do seu trabalho, o revisor/auditor deve, no planeamento e execução deste, adoptar uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco da ocorrência de tais situações.

RELATÓRIOS

Certificação Legal das Contas

23. A certificação legal das contas consiste na expressão duma opinião sobre as demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental e anexos às demonstrações financeiras) sendo aplicáveis, com ressalva dos itens seguintes, os modelos constantes na DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria. Deve ser eliminada, no parágrafo da introdução, a referência à demonstração dos resultados por funções, enquanto esta não se tornar obrigatória, e acrescentada a referência aos mapas de controlo orçamental e a outras peças exigidas. No parágrafo da opinião as opções permitidas na alínea f) devem ser substituídas pela referência ao Plano Oficial de Contabilidade Pública ou POCP sectorial aplicável.

24. Na circunstância de não existir contabilidade patrimonial e face ao n.º 2 do art.º 44.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, não é possível emitir certificação legal das contas, o que dará lugar à emissão de uma declaração de impossibilidade de certificação legal das contas. No entanto tendo em vista o disposto na

Resolução do Tribunal de Contas nº 06/03 - 2.ª Secção, DR n.º 5, II Série, de 7 de Janeiro de 2004, deve o revisor emitir, simultaneamente, um parecer nos termos da DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, nomeadamente nos termos do seu Apêndice 1. Neste caso, porém, deve o revisor mencionar, nos parágrafos introdutórios do parecer, que o mesmo não é emitido com a finalidade de ser incluído nos documentos de prestação legal de contas.

25. Durante o período de transição, nos SFA que tenham contabilidade patrimonial, dará lugar a ênfase a falta de construção de indicadores por parte do SFA e/ou a utilização de uma estrutura conceptual fora do âmbito do POCP.
26. Findo o período de transição, nos SFA que tenham contabilidade patrimonial, dará lugar a reservas por desacordo a falta do relatório de actividades do órgão de gestão e/ou a prestação de contas fora da estrutura conceptual do POCP. Deve-se ter presente que em situações extremas há que atender a outras modalidades de opinião previstas na DRA 700.

Relatório Anual sobre a Fiscalização (RAF)

27. A fiscalização a efectuar bem como elaboração do RAF devem ter em conta com as necessárias adaptações os procedimentos descritos na DRA 790 - Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada, bem como os seguintes procedimentos adicionais:
- Análise das reconciliações bancárias com enfoque no período complementar;
 - Adequação dos saldos apresentados nos mapas de controlo orçamental da despesa e da receita;
 - Análise do controlo dos programas/projectos/actividades para dar satisfação às regras da contabilidade pública, nos termos dos art. 15.º a 17.º e 94.º n.º 3 da LEO, bem como da legislação complementar;
 - Análise de processos de despesa e receita com verificação das regras orçamentais e dos requisitos legais.
 - Acompanhamento das actividades de transição para aplicação do POCP (no ano em que tal transição tenha lugar); e
 - Explicação dos procedimentos alternativos efectuados no caso de a entidade ainda não possuir contabilidade patrimonial.

Relatório e parecer do Fiscal Único ou do Órgão de Fiscalização em que o revisor esteja inserido

28. Deverá incidir sobre a gestão efectuada e o relatório de actividades do órgão de gestão, na vertente financeira, bem como sobre a observância das normas aplicáveis e sobre as contas, neste caso referindo a certificação legal de contas emitida pelo revisor. Com as adaptações eventualmente necessárias, deverá ser seguido o modelo tradicionalmente adoptado para a generalidade das empresas.

Quando existir Conselho Consultivo ou órgão equivalente que deva pronunciar-se sobre planos anuais e plurianuais de actividades, relatórios de actividade ou outros documentos sobre os quais o revisor também tenha que pronunciar-se, este procurará conhecer o parecer daquele órgão previamente à emissão da sua própria opinião.

Relatório de Execução Orçamental

29. O relatório de execução orçamental deve atender às disposições legais aplicáveis, designadamente o Decreto-Lei de execução orçamental, às instruções emitidas anualmente através de Circular da DGO e ter em conta os aspectos relevantes referidos no capítulo das considerações gerais da DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial. No mínimo, deve fazer referência aos seguintes aspectos:
- Tipologia do orçamento (funcionamento ou investimento);
 - Fontes de financiamento e saldos;
 - Análise da execução da receita e da despesa comparativamente ao equilíbrio orçamental, nos termos do artigo 22.º da LEO; e

- Verificação dos indicadores de gestão previstos para a entidade.

ENTRADA EM VIGOR

30. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em ou após 8 de Junho de 2004.

Apêndice à DRA 870 - Obrigações de relato (Este mapa não pretende abranger todas as situações mas apenas proporcionar uma visão geral da documentação a ter em conta pelo ROC)

Origem	Base Legal	Assunto	Periodicidade da sua elaboração pela entidade	Prazo de entrega ao destinatário	Antecedência para apreciação do ROC	Destinatário
AR/MF/DGO	LEO/Circular/DL	Orçamento, Plano de Actividades	Anual	Julho/Agosto	15 dias	DGO
TC	Resolução/Instruções	Orçamento/Alterações Orçamentais	Anual/Variável	Fim do mês seg. à aprovação	15 dias	TC
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Mapas do Controlo de Execução Orçamental	Mensal/Trimestral	20 dias após o mês ou o trimestre	3 dias úteis	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Relatório de Execução Orçamental	Trimestral	30 dias após o trimestre	(*)	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Operações de financiamento	Trimestral	20 dias após o trimestre	_____	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Situação da dívida	A indicar (em regra é trimestral)	20 dias após o trimestre	_____	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Saldo de depósitos (**)	Mensal	20 dias após o mês	_____	DGO
MF/Tutela	DL ou Portaria	POCP ou Planos Sectoriais	Anual	39 de Abril	15 dias	DGO/TC
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Prestação de Contas (POCP)	Anual	30 de Abril	15 dias	DGO
TC	Resoluções/Instruções	Prestação de Contas	Anual	15 de Maio	15 dias	TC

Legenda: AR - Assembleia da República; MF - Ministério das Finanças; DGO - Direcção Geral do Orçamento; TC - Tribunal de Contas; LEO - Lei de Enquadramento Orçamental; DL - Decreto Lei; POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

(*) A executar pelo revisor (ver, por exemplo, a alínea b) do n.º 1 do art.º 34.º do DL n.º 54/2003, de 28 de Março).

(**) Actualmente já não se deverá verificar esta situação visto todos os saldos estarem obrigatoriamente depositados na Direcção-Geral do Tesouro nos termos do DL n.º 191/99, de 5 de Junho e RCM n.º 115/2002, de 25 de Setembro (Unidade de Tesouraria).

ANEXO À DRA 870

A finalidade deste anexo é a de proporcionar orientação adicional no contexto da revisão de Serviços e Fundos Autónomos. Não se destina porém a ser uma listagem exaustiva dos procedimentos e práticas a serem utilizados em tal revisão. Para além disso haverá que ter em conta que eventuais alterações legislativas poderão alterar os referidos procedimentos e práticas.

Avaliação do controlo interno

1. Verificação dos procedimentos de controlo, que ajudam a garantir que as necessárias acções são tomadas para cobrir os riscos de forma a atingir os objectivos da entidade, os quais podem ser identificados como as políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:
 - *Processamento da Informação* - Execução de procedimentos de controlo relevantes para garantir a exactidão, plenitude e autorização das transações. Deverá ser dada atenção especial à verificação dos controlos sobre as operações do centro de dados, aquisição e manutenção de sistemas de *software* e aplicações individuais, segurança de acesso e sistemas de aplicação de desenvolvimento e manutenção aplicados a servidores, computadores pessoais e ambientes de utilizadores finais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções são válidas, adequadamente autorizadas e processadas na sua plenitude e exactidão.

- *Controlos físicos* - Estes procedimentos envolvem a segurança física de activos, incluindo adequada salvaguarda, tal como, instalações seguras para o acesso a activos e registos; autorização para acesso aos programas de computador e ficheiros de dados; e periódica contabilização e comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo.
- *Segregação de funções* - Verificar se a atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades de autorizar e de registar transações e de manter a custódia de activos está planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de, tanto cometer, como esconder erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.

Abertura das contas

2. Atendendo ao carácter anual, é necessário garantir que no início do exercício todas as contas são abertas adequadamente, o que normalmente envolve os seguintes procedimentos:
 - verificar a adequacidade do carregamento do Orçamento do Estado aprovado para a entidade;
 - verificar a integração dos saldos da gerência anterior após devidamente autorizados pela entidade competente;
 - examinar a contabilização das alterações orçamentais, se houverem, tanto devido a congelamento/cativação, transferências orçamentais, créditos especiais ou modificações de redacção de rubricas;
 - verificar se a parte da dotação que se encontra indisponível de início (congelamentos/cativos) foi adequadamente contabilizada;
 - fiscalizar a legalidade e a regularidade financeira dos actos e o registo de compromissos decorrentes de contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, directos ou indirectos.

Área das receitas

3. São exemplos de procedimentos nesta área o seguinte conjunto de verificações e análises:
 - as receitas liquidadas e cobradas são legais e foram objecto de inscrição na rubrica orçamental adequada;
 - as receitas cobradas foram entregues no cofre no dia da sua cobrança, ou caso o não tenham sido, existem as autorizações e justificações correspondentes;
 - a receita liquidada está devidamente suportada por todos os documentos necessários ao registo e cobrança da receita e contém todos os elementos necessários ao seu controlo documental;
 - a anulação de documentos de cobrança e restituição de importâncias pagas foram devidamente fundamentadas e autorizadas;
 - as receitas liquidadas e não cobradas até 31 de Dezembro, foram contabilizadas nas correspondentes rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efectuou.
 - todos os recursos financeiros que constituem o orçamento da receita estão depositados na Direcção-Geral do Tesouro (DGT), nos termos da legislação em vigor, dando cumprimento ao princípio da Unidade de Tesouraria.

Área das despesas

4. Nesta área propõe-se nos pontos abaixo enunciados o seguinte conjunto de verificações e análises:
 - as despesas pagas, para além de serem legais, foram devidamente, cabimentadas, autorizadas, comprometidas, liquidadas, autorizadas para pagamento e pagas;
 - as despesas foram inscritas no orçamento e a sua dotação foi respectivamente igual ou superior ao cabimento e ao compromisso;
 - as dotações orçamentais da despesa corresponderam ao limite máximo a utilizar na sua realização;

- as requisições de fundos foram efectuadas pedindo prioritariamente receitas próprias depositadas, encontrando-se devidamente suportadas em despesa processada e/ou liquidada, havendo justificação, em arquivo, para os casos em que tal não foi cumprido;
- o fundo de maneo foi estabelecido de acordo com os limites previstos no Decreto-Lei de Execução Orçamental e serviu apenas os propósitos que justificaram a sua constituição, tendo sido devidamente reposto nos prazos estabelecidos naquele diploma legal;
- os pagamentos efectuados para as despesas respectivas inscritas no orçamento, estão em conformidade com o regime de duodécimos em vigor;
- as antecipações dos duodécimos, foram devidamente justificadas e autorizadas, pela entidade competente;
- as ordens de pagamento da despesa caducadas nos prazos estabelecidos anualmente no decreto de execução orçamental, foram processadas, por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento, tendo presente o regime aplicável de despesas de anos anteriores e reescalamentos de compromissos.

Autorizações necessárias para a contratação de despesas

5. Em conformidade com as normas referidas no ponto anterior, e porque a realização das despesas deve obedecer a procedimentos e autorizações apropriadas, propõem-se as seguintes verificações:
- as despesas com locação e aquisição de bens e serviços, as despesas devidamente discriminadas incluídas em planos de actividade que sejam objecto de aprovação ministerial, bem como as despesas relativas à execução de planos ou programas plurianuais legalmente aprovados estão de acordo com os limites e competências definidos;
 - o procedimento utilizado pela entidade, com recurso aos modelos previstos em portaria teve uma adequada tramitação;
 - o despacho de autorização para a realização da despesa e no caso de alterações, variantes, revisões de preços e contratos adicionais às empreitadas e à aquisição de serviços ou bens é adequado, e se mantém os limites de competências fixados para autorização de realização inicial dessas despesas;
 - os encargos a assumir para os anos financeiros seguintes (compromissos plurianuais) estão autorizados pelos órgãos com competência para o efeito;
 - no caso em que o limite anterior é excedido, verificar se a competência para a autorização do acréscimo de despesa coube à entidade a quem competia a autorização do montante total da despesa, incluindo os acréscimos;
 - disposições especiais de natureza comunitária estão a ser cumpridas.

Celebração, não exigibilidade e dispensa da celebração de contrato escrito

6. Propõe-se verificar se se trata de situação de não exigibilidade ou dispensa da celebração de contrato escrito, sendo:
- **Não exigido quando:**
 - a despesa seja de valor igual ou inferior ao valor estabelecido na legislação em vigor;
 - se trata de uma despesa proveniente de revisão de preços,
 - se trata de uma aquisição de bens ou serviços efectuada ao abrigo de contratos públicos de aprovisionamento celebrados pela Direcção Geral do Património,
 - a aquisição de bens ou serviços tenha sido efectuada ao abrigo de contratos públicos de aprovisionamento celebrados para sectores específicos e aprovados por portaria conjunta do Ministro das Finanças e do respectivo Ministro,
 - embora de valor superior àquele montante, cumulativamente: (i) a prestação de bens e serviços, ou a entrega dos bens, ocorra integralmente no prazo de 20 dias a contar da data da notificação da

adjudicação, (ii) a relação contratual se extinga com a entrega do bem ou da prestação de serviços, e (iii) ainda quando pelo seu valor não esteja sujeita a fiscalização prévia do Tribunal de Contas, nos termos dos limites estabelecidos anualmente na Lei do OE.

- **Dispensado quando:**

- a segurança pública interna ou externa o aconselhe;
- seja necessário dar execução imediata às relações contratuais e apenas na medida do estritamente necessário, em resultado de acontecimentos imprevisíveis e por motivos de urgência imperiosa, desde que, em caso algum, não sejam imputáveis às entidades adjudicantes;

7. Adicionalmente propõe-se verificar se a competência para a dispensa de contrato escrito nas situações previstas nos parágrafos anteriores cabe à entidade competente para autorizar a respectiva despesa.

Procedimentos para a realização de despesas

8. Em conformidade com os procedimentos necessários à realização de despesas, propõem-se as seguintes verificações:

- as despesas efectuadas, obedecem aos requisitos estabelecidos para os procedimentos por negociação com e sem publicação prévia de anúncio, com consulta prévia, ajustes directos, concursos públicos ou limitados e hastas públicas;
- as situações de exclusão dos procedimentos de contratação nomeadamente quanto a entidades que não se encontrem em situação regularizada relativamente a dívidas por impostos ao Estado, pelas contribuições à Segurança Social ou se encontram em estado de falência, liquidação ou cessão de actividade;
- as despesas relativas a abonos do pessoal estão conforme as notas de ocorrência, e foram pagas de acordo com os critérios definidos pela legislação em vigor;
- os descontos efectuados nos vencimentos dos funcionários foram entregues em tempo útil às respectivas entidades;
- as despesas relativas a abonos de ajudas de custo pelas deslocações de funcionários em serviço público em território nacional, foram processadas nos termos e nas condições definidas pelos diplomas legais aplicáveis;
- os documentos de realização e quitação da despesa, nomeadamente as facturas e recibos, são emitidas em nome da entidade, indicando o serviço responsável pela correspondente contratação, devidamente visadas pelo dirigente do serviço responsável, ou em quem este delegar competência para o efeito;
- a conferência, verificação e registo das despesas efectuadas obedece ao conjunto de normas e disposições legais aplicáveis de um modo geral, nomeadamente as consagradas no Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março, e Decretos-Leis n.ºs 196 e 197/99, de 8 de Junho, a que correspondem:
 - i) confirmar se as operações de registo de cabimento, compromisso e liquidação das despesas foram devidamente efectuadas, bem como, se existem mecanismos de controlo que permitam bloquear a correspondente emissão de autorização de pagamento e recibo até à conferência documental de cada processo, pelo órgão com competência para o efeito; e
 - ii) no caso de despesas que dêem lugar a encargo orçamental com incidência plurianual para os anos seguintes superior a 99.760 euros, confirmar se resultam de planos ou programas plurianuais legalmente aprovados ou se existe Portaria de extensão de encargos, nos termos do disposto no art.º 22º do DL 197/99.

Métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades

9. Propõe-se a verificação dos seguintes aspectos:

- a existência de normas que definam o montante máximo das importâncias em caixa (neste caso, os limites para a constituição do Fundo de Maneio);
- os procedimentos e regime de abertura e utilização de contas bancárias, nomeadamente, quanto à definição de competências para a correspondente autorização de abertura e definição dos respectivos titulares;

- os procedimentos de salvaguarda dos cheques não preenchidos, cheques emitidos já anulados e correspondentes anulações das assinaturas, bem como dos procedimentos para o seu arquivo;
- as normas referentes ao tratamento dos cheques em trânsito, cancelamentos e registos contabilísticos de regularização;
- os procedimentos de reconciliação das contas bancárias, bem como dos procedimentos instituídos na regularização das correspondentes diferenças, caso existam;
- contagens físicas da caixa e correspondente análise documental e contabilística;
- uma análise da gestão do cofre, nomeadamente quanto a normas e procedimentos de controlo, análise e segregação de funções e salvaguarda dos valores à sua guarda;
- a abertura obrigatória de uma conta em *home banking* na DGT e controlo da posse da *password* de acesso;
- análise da validação dos NIB's dos fornecedores e sua revisão periódica.

Activo imobilizado corpóreo e incorpóreo

10. Propõe-se a verificação dos seguintes aspectos:

- que todos os elementos patrimoniais activos e passivos estão contabilizados em sistema digráfico e inventariados de acordo com o Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE) "", se aplicável, bem como todos os bens de consumo, enquanto armazenados;
- se o sistema informático de gestão do imobilizado permite um adequado controlo e processamento do cadastro dos bens imobilizados, nomeadamente quanto à sua identificação, localização, valorização e reintegração, nomeadamente quanto à análise da sua documentação suporte, como catálogos, plantas, fotografias, memórias descritivas, entre outros elementos;
- no caso dos bens de domínio público na posse da entidade, se estão devidamente identificados, inventariados, valorizados e amortizados e se os critérios valorimétricos aplicados são os adequados às circunstâncias;

11. Propõe-se ainda a realização dos seguintes procedimentos:

- analisar os processos de expropriação, permuta, cedências, direitos de superfície e de preferência;
- conferir e analisar a adequacidade das taxas de reintegração aplicadas às várias classes de bens;
- analisar os aumentos do activo imobilizado, nomeadamente por aquisição onerosa, aquisição gratuita, construções e obras novas, por doação, etc;
- analisar as reavaliações, abates e transferências dos elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo;
- analisar a política de capitalização dos encargos financeiros, nas obras em curso bem como das eventuais diferenças cambiais capitalizadas;
- verificar a valorização e contabilização dos bens utilizados em regime de locação financeira;
- apreciar os critérios subjacentes aos bens sujeitos à impossibilidade de valorização, bem como dos bens de domínio público que não tenham sido objecto de amortização.

Dívidas de e a terceiros

12. Nesta área propõem-se os seguintes procedimentos:

- análise aos procedimentos de controlo interno subjacente à abertura e controlo documental e contabilístico das contas correntes com terceiros e a sua articulação com os compromissos orçamentados
- circularização de saldos de e a terceiros, e no caso de ausência de resposta ou respostas inconclusivas a confirmação dos débitos e créditos existentes e sua reconciliação;
- confirmação da actualização da base de dados de Gestão de Funcionários (ficha de funcionário);

Manual do Revisor Oficial de Contas

- verificação do cumprimento dos prazos de actualização da ficha do funcionário até aos dias 23, 24 e 25 do mês anterior ao mês de pagamento;
- confronto da folha de vencimentos com o boletim de dados, ficha de assiduidade e ficha de controlo;
- verificação dos cálculos dos descontos e abonos e pagamentos à ADSE, CGA, IRS, etc., até ao dia 10 de cada mês de pagamentos e o respectivo mapa com as contas bancárias, para onde se transferiram as verbas líquidas apuradas;
- confirmação de que as retenções na fonte de descontos e abonos foram contabilizados como receitas rubrica a rubrica da classificação económica.

Encerramento das contas

13. Atendendo ao carácter anual, é necessário que no final do exercício todas as contas estejam saldadas, o que envolve várias fases, propondo-se a verificação:

- da anulação de cabimentos não comprometidos;
- do apuramento dos compromissos que não deram origem ao processamento da despesa e que transitam para exercícios futuros;
- de se a anulação de compromissos corresponde a um estorno ou a um reescalonamento de compromissos devidamente autorizados ou a uma reposição abatida ao pagamento;
- da entrega de saldos a que a entidade esteja obrigada;
- do encerramento das contas de execução orçamental.

Directriz de Revisão/Auditoria 872

Revista em Março de 2009

Entidades Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 8
OBJECTIVO	9
FUNÇÕES EQUIVALENTES AO COMPROMISSO DO REVISOR NAS SOCIEDADES COMERCIAIS	10 - 12
FUNÇÕES ESPECÍFICAS DO REVISOR	13 - 27
CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS DAS FUNÇÕES ESPECÍFICAS	28 - 29
ENTRADA EM VIGOR	30
APÊNDICES	
Apêndice I - Modelo de parecer sobre os instrumentos de gestão previsional	
Apêndice II - Modelo de parecer sobre as indemnizações compensatórias	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 872

Revista em Março de 2009

Entidades Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas

INTRODUÇÃO

1. A Lei 53-F/2006, de 29 de Dezembro, veio estabelecer o regime jurídico do sector empresarial local o qual integra todas as entidades empresariais constituídas ao abrigo das normas aplicáveis às associações de

municípios e às áreas metropolitanas de Lisboa e Porto para a exploração de actividades de interesse geral, a promoção do desenvolvimento regional e local e a gestão de concessões, revogando a Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto.

2. Estas entidades, de âmbito municipal, intermunicipal e metropolitana regem-se pela citada Lei, pelos respectivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do sector empresarial do Estado (Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de Agosto) e, ainda, pelas normas das sociedades comerciais.

3. Nos termos do art.º 3.º da Lei n.º 53-F/2006, são entidades municipais, intermunicipais e metropolitanas:

As sociedades constituídas nos termos da lei comercial, nas quais os municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto, respectivamente, possam exercer, de forma directa ou indirecta, uma influência dominante em virtude de alguma das seguintes circunstâncias:

Detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto;

Direito de designar ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração ou de fiscalização.

3. As pessoas colectivas de direito público com natureza empresarial denominadas «entidades empresariais locais» reguladas no capítulo VII da referida Lei.
4. As entidades referidas no art.º 3 estão sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade, e ao controlo financeiro destinado a averiguar da legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão e a sua contabilidade deve responder às necessidades de gestão empresarial, permitindo um controlo orçamental permanente. Porém, não estão obrigadas a possuir uma contabilidade orçamental nem a proceder à prestação de contas relativamente à execução dos orçamentos previstos nos instrumentos de gestão previsional, nos termos regulados para os Municípios e outras Entidades Públicas obrigadas ao POCAL e ao POCP.
5. As entidades referidas no art.º 3 estão sujeitas, entre outras, ao controlo financeiro de legalidade da Inspecção-Geral de Finanças e do Tribunal de Contas (art.º 26.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro) e sujeitas também à fiscalização por parte de um revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas.
6. A fiscalização das entidades, por parte de um revisor, está prevista no art.º 28.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro que estipula¹:

“A fiscalização da empresa é exercida por um revisor ou por uma sociedade de revisores oficiais de contas, que procederá à revisão legal, a quem compete, designadamente:

- a) *Fiscalizar a acção do conselho de administração;*
- b) *Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;*
- c) *Participar aos órgãos competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do objecto da empresa;*
- d) *Proceder à verificação dos valores patrimoniais da empresa, ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;*
- e) *Remeter semestralmente ao órgão executivo do município, da associação de municípios ou da região administrativa, consoante o caso, informação sobre a situação económica e financeira da empresa;*
- f) *Pronunciar-se sobre qualquer assunto de interesse para a empresa, a solicitação do conselho de administração;*
- g) *Emitir parecer sobre os instrumentos de gestão previsional, bem como sobre o relatório do conselho de administração e contas do exercício;*
- h) *Emitir parecer sobre o valor das indemnizações compensatórias a receber pela empresa;*
- i) *Emitir a certificação legal das contas.”*

7. As funções referidas naquele artigo integram:

- a) as funções do revisor integrado num órgão de fiscalização previstas para as sociedades comerciais (as constantes das alíneas a) b) c) d), f) e i));
 - b) funções de fiscalização específicas para este tipo de entidades (as constantes das alíneas e), g), e h)).
8. Os documentos de prestação de contas destas entidades, sobre os quais o revisor tem de emitir a sua opinião são os previstos no art.º 29.º da já referida Lei:
- a) Balanço;*
 - b) Demonstração dos resultados;*
 - c) Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados;*
 - d) Demonstração dos fluxos de caixa;*
 - e) Relação das participações no capital de sociedades e dos financiamentos concedidos a médio e longo prazos;*
 - f) Relatório sobre a execução anual do plano plurianual de investimentos;*
 - g) Relatório do conselho de administração e proposta de aplicação dos resultados;*
 -ⁿ*

OBJECTIVO

9. A presente DRA tem como objectivo proporcionar orientação aos revisores em exercício de funções de Fiscal Único nas entidades definidas no anterior art.º 3, relativamente à fiscalização regulada na Lei 53-F/2006, de 29 de Dezembro.

FUNÇÕES EQUIVALENTES AO COMPROMISSO DO REVISOR NAS SOCIEDADES COMERCIAIS

10. No exercício das funções de fiscalização equivalentes ao compromisso do revisor nas entidades abrangidas por esta DRA, o revisor deverá efectuar o seu trabalho de acordo com as Normas e Directrizes Técnicas da Ordem aplicáveis.
11. No exercício das funções referidas no parágrafo anterior compete ao revisor emitir os seguintes relatórios:
- Certificação Legal das Contas;
 - Relatório e parecer do Fiscal Único.
12. A emissão da Certificação Legal das Contas deve obedecer às disposições constantes da DRA 700 – Relatório de Revisão/Auditoria, com as necessárias adaptações.

FUNÇÕES ESPECÍFICAS DO REVISOR

Informação Semestral

13. A alínea e) do art.º 28.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, estipula que compete ao revisor:
- “Remeter semestralmente ao órgão executivo do município, da associação de municípios ou da região administrativa, consoante o caso, informação sobre a situação económica e financeira da empresa”*
14. O objectivo da disposição referida no parágrafo anterior é dotar os órgãos competentes de informação sobre a situação económica e financeira intercalar. Neste contexto, o trabalho a realizar pelo revisor inclui a elaboração de relatório com o relato do trabalho inerente ao acompanhamento da actividade da entidade e informações factuais da actividade exercida por esta.
15. A informação sobre a situação económica e financeira poderá ser suportada com base nomeadamente nos seguintes procedimentos:

- análise de cumprimento das disposições legais e estatutárias;
- análise de rácios;
- revisão sumária das principais rubricas que compõem a informação económica e financeira;
- comparação dos valores orçamentados com os valores executados;
- análise e teste de elementos de custos, proveitos, perdas e ganhos registados no semestre;
- análise e teste de elementos relevantes de activos e passivos; e
- análise de investimentos e desinvestimentos.

Estes procedimentos não são exaustivos mas apenas ilustrativos da natureza das tarefas que podem consubstanciar esta informação.

16. Outra situação é a que consubstancia uma emissão de um parecer sobre contas semestrais elaboradas por uma entidade que tenha especialmente solicitado a emissão de parecer sobre as referidas contas .
17. Nestas circunstâncias e para orientações adicionais sobre a informação financeira a elaborar, a metodologia a seguir para a sua elaboração e o trabalho a efectuar pelo revisor, deve ser utilizada, com as devidas adaptações, a Recomendação Técnica (RT) 5 – Revisão de Demonstrações Financeiras Intercalares.

Instrumentos de Gestão Previsional

18. A alínea g) do art.º 28.º da Lei n.º53-F/2006, de 29 de Dezembro, estipula que compete ao revisor:
“Emitir parecer sobre os instrumentos de gestão previsional”.
19. Os instrumentos de gestão previsional são os previstos nos art.º 27º e art.º 40.º da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, consoante o tipo de entidades.
20. O trabalho a efectuar pelo revisor relativamente aos instrumentos de gestão previsional enquadra-se na revisão de contas prospectivas, devendo o seu parecer acompanhar os referidos documentos para apreciação e aprovação pelo respectivo órgão competente.
21. É da responsabilidade do conselho de administração das entidades a preparação e apresentação dos instrumentos de gestão previsional, a qual deverá incluir a identificação e divulgação dos pressupostos mais significativos que lhe serviram de base.
22. Para orientações adicionais sobre o trabalho a desenvolver pelo revisor sobre os instrumentos de gestão previsional, deverá ser utilizada a RT 11 – Revisão de Informação Financeira Prospectiva, com as necessárias adaptações.

Indemnizações Compensatórias

23. A alínea h) do art.º 28.º da Lei 53-F/2006 estipula que compete ao revisor2:
“Emitir parecer sobre o valor das indemnizações compensatórias a receber pela empresa”.
24. As indemnizações compensatórias e os subsídios a receber contratualizados com os municípios para compensar preços estabelecidos com base em critérios sociais, investimentos de rentabilidade não demonstrada ou custos não recuperáveis impostos pela autarquia, são elementos fundamentais para a elaboração dos instrumentos de gestão previsional, pois o valor contratualizado influencia todas as estimativas de exploração e de balanço da entidade.
25. O parecer a emitir pelo revisor, visa apreciar se as indemnizações compensatórias estão suportadas por um Contrato Programa ou por um Contrato de Gestão efectivamente celebrado. Caso o Contrato preveja uma fórmula de cálculo tendo por base indicadores variáveis, deverá o revisor examinar a fundamentação das previsões em que se baseou o cálculo do valor previsto como contrapartida das obrigações assumidas no âmbito do Contrato celebrado com os municípios ou entidades equiparadas.
26. A fundamentação do cálculo das indemnizações compensatórias a receber pela entidade deverá ser elaborada

pelo conselho de administração da entidade.

27. Para orientações adicionais sobre o trabalho a efectuar pelo revisor sobre as indemnizações compensatórias previstas, por se aproximar do processo previsto para a análise da informação prospectiva, deverá também ser utilizada a RT 11, com as necessárias adaptações.

CONTEÚDO DOS RELATÓRIOS DAS FUNÇÕES ESPECÍFICAS

28. O formato dos relatórios relativos às funções específicas e os termos das conclusões variam conforme os objectivos do compromisso e as especificidades de cada entidade. Não se prescrevem formas padronizadas de relatório mas, para além dos modelos de relatórios já previstos nas normas referenciadas em parágrafos anteriores, sugerem-se os seguintes elementos estruturais básicos para a emissão dos relatórios:
- a) Título – um título adequado que ajude à identificação do tipo de compromisso a que o relatório se refere, por exemplo, parecer sobre o valor das indemnizações compensatórias.
 - b) Destinatários – Identificação do destinatário(s) a quem o relatório se dirige.
 - c) Descrição do compromisso - Descrição dos objectivos, tipo de serviço, limitações encontradas, período coberto.
 - d) Parágrafo da partilha de responsabilidades – Evidência sobre quem foi o responsável pelo facto ou pela prestação da informação a analisar pelo revisor e a responsabilidade deste.
 - e) Identificação das normas aplicáveis ao compromisso - Referência a esta DRA, a outras DRA ou RT nela referidas ou outras quando aplicáveis.
 - f) Critérios usados e metodologias seguidas - Descrição dos critérios usados e metodologias seguidas para obter evidências e suportar as conclusões do relatório.
 - g) Conclusões e reservas às conclusões - Os relatórios terminam com a conclusão do revisor acerca das questões ou informações em avaliação.
 - h) Data do relatório.
 - i) Nome do revisor ou da sociedade de revisores oficiais de contas.
29. No que respeita às conclusões, deverá ter-se em especial atenção o seguinte:
- Quando o compromisso tiver vários objectivos deve ser expressa uma conclusão por cada objectivo.
 - As reservas ou conclusões negativas devem ser claramente expressas e suportadas.

ENTRADA EM VIGOR

30. A presente DRA foi aprovada pelo CNSA e aplica-se aos relatórios a emitir em ou após 3 de Abril de 2009.

APÊNDICE I - Modelo de parecer sobre os instrumentos de gestão previsional

Introdução

1. Para os efeitos do artigo 28.º, alínea g) da Lei n.º53-F/2006, de 29 de Dezembro, apresentamos o nosso parecer sobre os instrumentos de gestão previsional para o exercício de _____ (a), da _____ (b), consistindo, nos Planos plurianuais e anuais de actividades, investimento e financeiros, Orçamento anual de investimentos, Orçamento anual de exploração, Orçamento anual de tesouraria e balanço previsional.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade do conselho de administração a preparação e a apresentação da informação previsional, a qual inclui a identificação e divulgação dos pressupostos mais significativos que lhe serviram de base.
3. A nossa responsabilidade consiste em verificar a consistência e adequação dos pressupostos e estimativas contidos nos instrumentos de gestão previsional acima referidos, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso trabalho.

Âmbito

4. O trabalho a que procedemos teve como objectivo obter uma segurança moderada quanto a se a informação previsional contida nos instrumentos de gestão anteriormente referida está isenta de distorções materialmente relevantes. (c) O nosso trabalho foi efectuado com base nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, planeado de acordo com aquele objectivo, e consistiu:
- a) principalmente, em indagações e procedimentos analíticos destinados a rever:
 - a fiabilidade das asserções constantes da informação previsional;
 - a adequação das políticas contabilísticas adoptadas, tendo em conta as circunstâncias e a consistência da sua aplicação;
 - a adequação da apresentação da informação previsional;
 - b) na verificação das previsões constantes dos documentos em análise, com o objectivo de obter uma segurança moderada sobre os seus pressupostos, critérios e coerência.
5. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão do presente parecer sobre os instrumentos de gestão previsional.

Reservas (se aplicável)

6. (Descrição das reservas)

Parecer

7. (d) Com base no trabalho efectuado sobre a evidência que suporta os pressupostos da informação financeira previsional dos documentos acima referidos, a qual foi executado tendo em vista a obtenção de um nível de segurança moderado, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que tais pressupostos não proporcionem uma base aceitável para aquela informação e que tal informação não tenha sido preparada e apresentada de forma consistente com as políticas e princípios contabilísticos normalmente adoptados pela entidade.
8. Devemos contudo advertir que frequentemente os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes.

Ênfases (se aplicável)

9. (e) (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

- (a) Data de referência da informação.
- (b) Denominação da entidade.
- (c) Quando aplicável, inserir as expressões previstas na DRA 700 (limitação do âmbito).
- (d) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (reservas).
- (e) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (ênfases).

APÊNDICE II - Modelo de parecer sobre as indemnizações compensatórias

PARECER DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS SOBRE O VALOR DAS INDEMNIZAÇÕES COMPENSATÓRIAS

Introdução

1. Para os efeitos do art.º 28.º, alínea h) da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, apresentamos o nosso parecer sobre o valor das indemnizações compensatórias a receber pela _____ (a) de _____ (b) com base no Contrato (c) celebrado em _____ (d), no valor de _____ (e) e para o exercício de _____.
2. Estas indemnizações compensatórias consubstanciadas em subsídios ou outras transferências financeiras das entidades participantes são devidas como contrapartida de obrigações assumidas pela entidade e dizem respeito a _____ (f).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do conselho de administração (g) o cálculo do valor da indemnização compensatória com base no citado Contrato e os respectivos pressupostos que lhe estão subjacentes.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar a correcção do cálculo do valor da indemnização compensatória, competindo-nos emitir um relatório profissional e independente baseado no nosso trabalho.

Âmbito

5. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 872 – Entidades Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas, que exige que:

Caso tal Contrato exista e preveja uma fórmula de cálculo tendo por base indicadores variáveis, examine a fundamentação das previsões em que se baseou o cálculo do valor previsto como contrapartida das obrigações assumidas no âmbito do Contrato; e

Analise os cálculos da indemnização compensatória com base no citado Contrato e nos pressupostos preparados pelo conselho de administração.

Reservas (se aplicável)

6. (Descrição das reservas)

Parecer

7. (h) Com base no trabalho efectuado, somos de parecer que o valor das indemnizações compensatórias está adequadamente calculado e decorre dos termos do Contrato (c).
8. Devemos, contudo, advertir que, frequentemente, os acontecimentos futuros não ocorrem da forma esperada, pelo que os resultados reais poderão vir a ser diferentes dos previstos e as variações poderão ser materialmente relevantes.

Ênfases (se aplicável)

9. (i) (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

- (a) Denominação da entidade.
- (b) Identificar o nome da entidade (Município, Associação de Municípios, Região administrativa).
- (c) Contrato de Gestão ou Contrato Programa
- (d) Data do Contrato.
- (e) Valor total previsto das indemnizações compensatórias.

- (f) Identificar o motivo que deu origem ao Contrato, nomeadamente, objectivos sectoriais, investimentos de rentabilidade não demonstrada ou prática de preços sociais. 16
- (g) Identificar o órgão de gestão.
- (h) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (reservas).
- (i) Iniciar o parágrafo, quando exista, pelas expressões previstas na DRA 700 (ênfases).

Directriz de Revisão/Auditoria 873

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 873

Outubro de 2009

Autarquias Locais e Entidades Equiparadas

	Parágrafos
INTRODUÇÃO.	1 - 8
OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA.	9 - 10
ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR.	11 - 21
ENTRADA EM VIGOR.	22
APÊNDICES.	
Apêndice I - Deveres de comunicação e de prestação de contas das autarquias locais previstos no Decreto-Lei que aprova o POCAL	
Apêndice II - Mapas obrigatórios para prestação de contas	
Apêndice III - Orientação adicional sobre a intervenção do revisor	
Apêndice IV - Modelo de relatório de revisão/auditoria para contas individuais	

PROJECTO DE DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 873

Março de 2009

Autarquias Locais e Entidades Equiparadas

INTRODUÇÃO

1. De acordo com o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, as autarquias locais e entidades equiparadas estão sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
2. De acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do acima citado Decreto-Lei, para efeitos da aplicação do POCAL são consideradas entidades equiparadas às autarquias locais *“as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais, as quais, na economia do diploma, passam a ser designadas por autarquias locais.”*
3. O mesmo Decreto-Lei obriga as autarquias locais a darem publicidade e a remeterem a vários organismos públicos um conjunto de documentos que fazem parte dos documentos de prestação de contas, depois de aprovados. A relação dos documentos e as datas da sua submissão estão indicados no Apêndice 1.
4. De acordo com a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, as autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas, encontram-se sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas. Neste âmbito, a Resolução n.º 4/2001 do Tribunal de Contas refere quais os documentos previstos no POCAL que devem ser preparados e submetidos pelas autarquias locais e entidades equiparadas tendo-as dividido em dois grupos em função do movimento da receita:

Grupo 1 – Integram as autarquias locais e entidades equiparadas cujo movimento anual da receita seja igual ou

superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública.

Grupo 2 – Integram as entidades cujo movimento anual da receita seja inferior ao limite estabelecido às entidades abrangidas pelo Grupo 1.

5. De acordo com o ponto 2 do título 2 – Considerações Técnicas do POCAL, os documentos de prestação de contas das autarquias locais que integram o Grupo 1 são:
 - Balanço;
 - Demonstração de resultados;
 - Mapas de execução orçamental;
 - Anexos às demonstrações financeiras; e
 - Relatório de gestão.
6. De acordo o ponto 3 das mesmas Considerações Técnicas, a informação relativa à prestação de contas das autarquias locais que integram o Grupo 2 é apresentada nos seguintes mapas:
 - Controlo orçamental – Despesa;
 - Controlo orçamental – Receita;
 - Execução anual do plano plurianual de investimentos;
 - Operações de tesouraria;
 - Contas de ordem;
 - Fluxos de caixa;
 - Outras dívidas a terceiros; e
 - Caracterização da entidade e relatório de gestão.
7. No Apêndice II é apresentado um quadro detalhado dos documentos previstos preparar em cada situação.
8. As autarquias encontram-se sujeitas à Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, diploma que aprova a Lei das Finanças Locais.

OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA

9. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar orientação ao revisor oficial de contas de uma autarquia local ou entidade equiparada, relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências, sem prejuízo de outros aspectos e especificidades sectoriais a ter em conta pelo revisor.
10. Esta orientação é dada em relação à prestação de contas individuais das autarquias locais, pelo que no caso de prestação de contas consolidadas, previstas no artigo 46.º da Lei das Finanças Locais, deve o revisor seguir, com as necessárias adaptações, as orientações que sobre o assunto são proporcionadas pela Recomendação Técnica n.º 9 – Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas.

ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR

11. O âmbito de intervenção do revisor está consignado, por um lado, no n.º 2 do artigo 47.º da Lei de Finanças Locais que refere que as contas dos municípios e das associações dos municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e, por outro lado, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 48.º da mesma Lei, que referem que os municípios e as associações de municípios que detenham participações de capital em fundações e em entidades do sector empresarial local estão sujeitas a revisão legal de contas.
12. O n.º 3 do artigo 48.º da acima citada Lei, estabelece que compete ao revisor oficial de contas que procede anualmente à revisão legal de contas:
 - a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;

- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;
 - c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
 - d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira; e
 - e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.
13. A revisão legal de contas, de acordo com o Estatuto da OROC, conduz obrigatoriamente à emissão da certificação legal das contas com as adaptações que neste caso concreto se mostrem devidas tendo em conta nomeadamente os documentos que compõem as demonstrações financeiras objecto de revisão preparadas pelas autarquias locais.
14. A certificação legal das contas deve obedecer às disposições constantes da DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria, com as adaptações previstas na presente DRA.
15. O objectivo da disposição referida na alínea d) do parágrafo 12 anterior é dotar os órgãos competentes de informação sobre a situação económica e financeira intercalar. Neste contexto, o trabalho a realizar pelo revisor inclui o relato do trabalho inerente ao acompanhamento da actividade da autarquia e a elaboração de relatório factual da actividade exercida por esta mas não reveste a forma de uma certificação legal das contas.
16. A informação sobre a situação económica e financeira poderá ser suportada com base nomeadamente nos seguintes procedimentos:
- Análise de cumprimento das disposições legais e estatutárias;
 - Análise de rácios;
 - Revisão sumária às principais rubricas que compõem a informação económica e financeira; e
 - Comparação dos valores orçamentados com os valores executados.
17. Se, adicionalmente à informação sobre a situação económica e financeira intercalar atrás referida, a autarquia local preparar demonstrações financeiras intercalares (por exemplo, demonstrações financeiras semestrais) e pretender que sobre essas demonstrações financeiras seja emitido parecer do revisor, o contrato que o revisor oficial de contas celebra com a autarquia deve contemplar especificamente a execução dos respectivos trabalhos para essa finalidade.
18. Para orientações adicionais sobre a informação financeira a elaborar, a metodologia a seguir para a sua elaboração e o trabalho a efectuar pelo revisor, deve ser utilizada, com as devidas adaptações, a Recomendação Técnica (RT) 5 – Revisão de Demonstrações Financeiras Intercalares.
19. Face às especificidades das entidades em presença, e em complemento aos trabalhos a executar de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, compete ao revisor no âmbito do seu trabalho de revisão legal de contas, proceder ao seguinte:
- Análise das contas e da posição económica e financeira:
 - i) Verificar se as operações foram devidamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e/ou cobradas e registadas;
 - Apreciação da conformidade legal e regularidade financeira, nomeadamente:
 - i) Verificar se as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - ii) Verificar se as despesas e receitas obedecem aos princípios e regras definidos no POCAL;
 - iii) Verificar se os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis;

- iv) Verificar o cumprimento do limite de endividamento líquido municipal;
- v) Verificar se as autorizações de pagamentos, estão devidamente documentadas e autorizadas pela entidade competente;
- vi) Verificar o cumprimento das normas emitidas pelo Tribunal de Contas, Direcção Geral das Autarquias Locais e Direcção-Geral do Orçamento e demais entidades competentes relativamente à prestação de informação anual tanto quanto à sua integralidade como ao prazo limite de datas.

O Apêndice III apresenta orientação adicional exemplificativa de procedimentos relacionados com a intervenção do revisor no contexto desta DRA.

20. De acordo com o POCAL, os Mapas de Execução Orçamental incluem as seguintes peças financeiras:

- Plano Plurianual de Investimentos;
- Orçamento;
- Controlo orçamental – Despesa;
- Controlo orçamental – Receita;
- Execução anual do plano plurianual de investimentos;
- Fluxos de caixa e Contas de Ordem; e
- Operações de tesouraria.

Apesar de a generalidade destes mapas se referir a quantias orçamentadas e a quantias realizadas e incluir outra informação quantitativa e qualitativa, a responsabilidade do revisor quanto à auditoria destes mapas é restringida às quantias realizadas, sem prejuízo da verificação do cumprimento da legalidade da aprovação dos orçamentos e suas modificações (alterações e revisões) posteriores.

21. A realização destas verificações e análises de cumprimento faz-se no âmbito dos testes por amostragem que o revisor oficial de contas selecciona para uma entidade específica. Os pareceres e quaisquer outros relatórios que sejam emitidos pelo revisor oficial de contas não devem nunca sugerir que as verificações de cumprimento referidas no parágrafo 19 anterior são feitas para todo o universo das operações efectuadas.

ENTRADA EM VIGOR

22. Esta DRA foi aprovada pelo CNSA e entra em vigor em 21 de Outubro de 2009.

Apêndice I

Deveres de comunicação e de prestação de contas das autarquias locais previstos no Decreto-Lei que aprova o POCAL

Artigo 4.º

Publicitar, até 30 dias após a apreciação e aprovação pelo órgão deliberativo, os seguintes documentos:

- Plano plurianual de investimentos;
- Orçamento;
- Fluxos de caixa;
- Balanço, quando aplicável;
- Demonstração de resultados, quando aplicável; e
- Relatório de gestão.

Artigo 6.º, n.º 1

Manual do Revisor Oficial de Contas

Remeter às comissões de coordenação regional (CCDR) respectivas, até 30 dias após a sua aprovação e independentemente da apreciação pelo órgão deliberativo, cópia dos seguintes documentos, quando aplicável:

- Plano plurianual de investimentos;
- Orçamento;
- Execução anual do plano plurianual de investimentos;
- Mapas de execução orçamental;
- Balanço;
- Demonstração de resultados; e
- Anexos às demonstrações financeiras.

Artigo 7.º

Remeter ao Instituto Nacional de Estatística, até 30 dias após a sua aprovação, os documentos de prestação de contas.

Artigo 8.º

Remeter à Direcção-Geral do Orçamento, nos 30 dias subsequentes à sua aprovação e ao período a que respeitam os seus orçamentos, as contas trimestrais e as contas anuais na forma e conteúdo a indicar por aquela Direcção-Geral.

Apêndice II

Mapas obrigatórios para prestação de contas

Natureza	Nota ao POCAL	Título mapa	POCAL	Tribunal de contas Grupo I	Tribunal de contas Grupo II	CCDR
Económica e Financeira	5	Balanço	X	X		X
	6	Demonstração dos Resultados	X	X		X
		Anexos às demonstrações financeiras:				
	8.1	Caracterização da entidade	X	X		X
	8.2	Notas ao balanço e à demonstração de resultados	X	X		X

Manual do Revisor Oficial de Contas

		demonstração de resultados				
Orçamentais	7.1	Plano Plurianual de Investimentos	X	X	X	X
	7.2	Orçamento	X	X	X	X
	7.3.1	Controlo orçamental – Despesa	X	X	X	X
	7.3.2	Controlo orçamental – Receita	X	X	X	X
	7.4	Execução anual do plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	7.5	Fluxos de caixa e Contas de Ordem	X	X	X	X
	7.6 -	Operações de tesouraria	X	X	X	X
		Anexos às demonstrações financeiras:				
	8.3	Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução:				
	8.3.1 -	Modificações do orçamento:				X
	8.3.1.1	Modificações do orçamento – Receita	X	X	X	X
	8.3.1.2	Modificações do orçamento – Despesa	X	X	X	X
	8.3.2 -	Modificações ao plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	8.3.3	Contratação administrativa:	X			X
	8.3.3.1	Situação dos contratos	X	X		X
	8.3.4	Transferências e subsídios:				
	8.3.4.1	Transferências correntes – Despesa	X	X		X
	8.3.4.2	Transferências capital – Despesa	X	X		X
	8.3.4.3	Subsídios concedidos	X	X		X
	8.3.4.4	Transferências correntes – Receita	X	X		X
	8.3.4.5	Transferências capital – Receita	X	X		X
	8.3.4.6	Subsídios obtidos	X	X		X
	8.3.5.1	Activos de rendimento fixo	X	X		X
	8.3.5.2	Activos de rendimento variável	X	X		X
	8.3.6	Situação e evolução da dívida e dos juros				X
	8.3.6.1	Empréstimos	X	X	X	X
	8.3.6.2	Outras dívidas a terceiros	X	X	X	X
Outros documentos	2.9	Norma de controlo interno e suas alterações		X	X	
	12.2.9	Resumo diário de tesouraria		X	X	
	13	Relatório de gestão	X	X	X	
		Guia de Remessa		X	X	
		Acta da reunião onde foi discutida a prestação de contas		X	X	

Manual do Revisor Oficial de Contas

	e votada a conta				
	Síntese das reconciliações bancárias		X	X	
	Mapa de fundos de maneio		X	X	
	Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais		X	X	
	Relação de acumulação de funções		X	X	
	Relação nominal dos responsáveis		X	X	

Apêndice III

Orientação adicional sobre a intervenção do revisor

O objectivo deste anexo é proporcionar orientação adicional acerca de procedimentos que podem ser executados pelo revisor no contexto de uma auditoria às demonstrações financeiras das Autarquias Locais e Entidades Equiparadas.

'E da responsabilidade do revisor a elaboração de programas e procedimentos de trabalho que melhor respondam aos riscos de cada auditoria específica. Consequentemente, o que se segue não é, nem deve ser considerado como sendo, uma listagem exaustiva dos procedimentos e práticas a utilizar em cada auditoria. Para além disso haverá que ter em conta que eventuais alterações legislativas poderão alterar os referidos procedimentos e práticas.

Avaliação do controlo interno

- Verificação dos procedimentos de controlo que ajudam a garantir que são tomadas as necessárias acções para cobrir os riscos para atingir os objectivos da entidade, os quais podem ser identificados como as políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:
 - Processamento da informação** - Execução de procedimentos de controlo relevantes para garantir a exactidão, plenitude e autorização das transações. Deverá ser dada atenção especial à verificação dos controlos sobre as operações do centro de dados, aquisição e manutenção de sistemas de software e aplicações individuais, segurança de acesso e sistemas de aplicação de desenvolvimento e manutenção aplicados a servidores, computadores pessoais e ambientes de utilizadores finais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções são válidas, adequadamente autorizadas e processadas na sua plenitude e exactidão;
 - Controlos físicos** - Estes procedimentos envolvem a segurança física de activos, incluindo adequada salvaguarda, tal como, instalações seguras para o acesso a activos e registos; autorização para acesso aos programas de computador e ficheiros de dados; e periódica contabilização e comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo;
 - Segregação de funções** – Verificar se a atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades para autorizar e registar transações e para manter a custódia de activos está planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de cometer, ou esconder, erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.

Avaliação do cumprimento dos princípios e regras orçamentais

- É necessário garantir que no início do exercício todas as contas foram abertas adequadamente nomeadamente se estão de acordo com as regras previsionais previstas no POCAL, bem como garantir o cumprimento dos princípios e regras de execução orçamental, o que normalmente inclui o seguinte:
 - verificar se, no orçamento inicial, as importâncias consideradas nas rubricas 'Remunerações de pessoal' correspondem à da tabela de vencimentos em vigor, actualizada com base na taxa de inflação prevista, se ainda não tiver sido publicada a tabela correspondente ao ano a que o orçamento respeita.
 - verificar que as importâncias correspondentes a impostos, taxas e tarifas inscritas no orçamento não são superiores a metade das cobranças efectuadas nos últimos 24 meses que precedem o mês da elaboração

deste, excepto no que respeite a receitas novas ou a actualizações dos impostos, bem como dos regulamentos relativos a taxas e tarifas que já tenham sido objecto de deliberação os quais devem estar devidamente suportados por estudos e análises técnicas;

- verificar se as importâncias relativas às transferências correntes e de capital foram consideradas no orçamento de acordo com a efectiva atribuição ou aprovação pela entidade competente, excepto quando se trate de receitas provenientes de fundos comunitários, em que os montantes das correspondentes dotações de despesa, resultantes de uma previsão de valor superior ao da receita de fundo comunitário aprovado, não podem ser utilizadas como contrapartida de alterações orçamentais para outras dotações;
- verificar a integração dos saldos da gerência anterior após terem sido devidamente autorizados pela entidade competente;
- examinar a contabilização das alterações orçamentais, se existirem, que sejam devidas a revisões ou a modificações orçamentais;
- fiscalizar a legalidade e a regularidade financeira dos actos e o registo de compromissos decorrentes de contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, directos ou indirectos;
- examinar que as importâncias relativas a empréstimos só são consideradas no orçamento depois da sua contracção, independentemente da eficácia do respectivo contrato.

Área das receitas

3. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- as receitas liquidadas e cobradas são legais e foram objecto de inscrição na rubrica orçamental adequada;
- a receita liquidada está devidamente suportada por todos os documentos necessários ao registo e cobrança da receita e contém todos os elementos necessários ao seu controlo documental;
- a anulação de documentos de cobrança e restituição de importâncias pagas foram devidamente fundamentadas e autorizadas;
- as receitas liquidadas e não cobradas até 31 de Dezembro foram contabilizadas nas correspondentes rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efectuou.

Área das despesas

4. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- as despesas foram inscritas no orçamento e a sua dotação foi respectivamente igual ou superior ao cabimento e ao compromisso;
- as dotações orçamentais da despesa corresponderam ao limite máximo a utilizar na sua realização;
- os encargos a assumir para os anos financeiros seguintes (compromissos plurianuais) estão autorizados pelos órgãos com competência para o efeito;
- no caso em que o limite anterior é excedido, verificar se a competência para a autorização do acréscimo de despesa coube à entidade a quem competia a autorização do montante total da despesa, incluindo os acréscimos;
- em conformidade com as normas anteriormente referidas, e porque a realização das despesas deve obedecer a procedimentos e autorizações apropriadas, verificar se:
 - i) as despesas com locação e aquisição de bens e serviços estão de acordo com o Código de Contratação Pública, e se as despesas relativas à execução de planos ou programas plurianuais legalmente aprovados estão de acordo com os limites e competências definidos;
 - ii) o despacho de autorização para a realização da despesa, e no caso de alterações, variantes, revisões de preços e contratos adicionais às empreitadas e à aquisição de serviços ou bens, é adequado e se mantém os limites de competências fixados para autorização de realização inicial dessas despesas;

iii) o procedimento utilizado pela entidade teve uma adequada tramitação.

- as operações de registo de cabimento, compromisso e liquidação das despesas foram devidamente efectuadas, bem como se existem mecanismos de controlo que permitam bloquear a correspondente emissão de autorização de pagamento e recibo até à conferência documental de cada processo pelo órgão com competência para o efeito;
- as ordens de pagamento da despesa caducadas nos prazos estabelecidos anualmente no decreto de execução orçamental foram processadas por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento, tendo presente o regime aplicável de despesas de anos anteriores e reescalamentos de compromissos;
- as despesas pagas, para além de serem legais, foram devidamente cabimentadas, autorizadas, comprometidas, liquidadas, autorizadas para pagamento e pagas;
- os documentos de realização e quitação da despesa, nomeadamente as facturas e recibos, são emitidas em nome da entidade, indicando o serviço responsável pela correspondente contratação, devidamente visadas pelo dirigente do serviço responsável ou em quem este delegar competência para o efeito;
- as disposições especiais de natureza comunitária estão a ser cumpridas.

Área do pessoal

5. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- as despesas relativas a abonos do pessoal estão conforme as notas de ocorrência, e foram pagas de acordo com os critérios definidos pela legislação em vigor;
- as despesas relativas a abonos de ajudas de custo pelas deslocações de funcionários em serviço público em território nacional foram processadas nos termos e nas condições definidas pelos diplomas legais aplicáveis;
- os descontos efectuados nos vencimentos dos funcionários foram entregues em tempo útil às respectivas entidades;
- confirmação da actualização da base de dados de Gestão de Funcionários (ficha de funcionário);
- confronto da folha de vencimentos com o boletim de dados, ficha de assiduidade e ficha de controlo;
- verificação dos cálculos dos descontos e abonos e pagamentos à ADSE, CGA, IRS, etc., até ao dia 10 de cada mês de pagamentos e o respectivo mapa com as contas bancárias, para onde se transferiram as verbas líquidas apuradas;

Controlo das disponibilidades

6. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- a existência de normas que definam o montante máximo das importâncias em caixa (neste caso, os limites para a constituição do Fundo de Maneio);
- os procedimentos e regime de abertura e utilização de contas bancárias, nomeadamente, quanto à definição de competências para a correspondente autorização de abertura e definição dos respectivos titulares;
- os procedimentos de salvaguarda dos cheques não preenchidos, cheques emitidos já anulados e correspondentes anulações das assinaturas, bem como dos procedimentos para o seu arquivo;
- as normas referentes ao tratamento dos cheques em trânsito, cancelamentos e registos contabilísticos de regularização;
- os procedimentos de reconciliação das contas bancárias, bem como dos procedimentos instituídos na regularização das correspondentes diferenças, caso existam;
- contagens físicas da caixa e correspondente análise documental e contabilística;

- uma análise da gestão do cofre, nomeadamente quanto a normas e procedimentos de controlo, análise e segregação de funções e salvaguarda dos valores à sua guarda.

Activo imobilizado corpóreo e incorpóreo

7. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- se todos os elementos patrimoniais activos e passivos estão contabilizados em sistema digráfico e inventariados de acordo com o Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE)¹;
- se o sistema informático de gestão do imobilizado permite um adequado controlo e processamento do cadastro dos bens imobilizados, nomeadamente quanto à sua identificação, localização, valorização e amortização, e quanto à análise da sua documentação suporte, como catálogos, plantas, fotografias, memórias descritivas, entre outros elementos;
- no caso dos bens de domínio público na posse da entidade, se estão devidamente identificados, inventariados, valorizados e amortizados e se os critérios valorimétricos aplicados são os adequados às circunstâncias;
- analisar os processos de expropriação, permuta, cedências, direitos de superfície e de preferência;
- conferir e analisar a adequação das taxas de reintegração aplicadas às várias classes de bens;
- analisar os aumentos do activo imobilizado, nomeadamente por aquisição onerosa, aquisição gratuita, construções e obras novas, por doação, etc;
- analisar as reavaliações, abates e transferências dos elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo;
- analisar a política de capitalização dos encargos financeiros, nas obras em curso bem como das eventuais diferenças cambiais capitalizadas;
- verificar a valorização e contabilização dos bens utilizados em regime de locação financeira;
- apreciar as razões subjacentes à impossibilidade de valorização dos bens, bem como as razões de não terem sido objecto de amortização bens de domínio público.

Dívidas de e a terceiros

8. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- análise aos procedimentos de controlo interno subjacente à abertura e controlo documental e contabilístico das contas correntes com terceiros e a sua articulação com os compromissos orçamentados;
- circularização de saldos de e a terceiros e, no caso de ausência de resposta ou respostas inconclusivas, a confirmação dos débitos e créditos existentes e sua reconciliação.

Encerramento das contas

9. São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações e análises:

- da anulação de cabimentos não comprometidos;
- do apuramento dos compromissos que não deram origem ao processamento da despesa e que transitam para exercícios futuros;
- de se a anulação de compromissos corresponde a um estorno ou a um reescalamento de compromissos devidamente autorizados ou a uma reposição abatida ao pagamento;
- do encerramento das contas de execução orçamental.

Apêndice IV

Modelo de relatório de revisão/auditoria para contas individuais

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras de (a), as quais compreendem o Balanço em (b), (que evidencia um total de euros e um total de fundos próprios (c) de euros, incluindo um resultado líquido (c) de euros), a Demonstração dos Resultados e os Mapas de Execução Orçamental (que evidenciam um total de euros de despesa paga e um total de euros de receita cobrada) do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (d) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira(e), o resultado das suas operações e o relato da execução orçamental, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos e orçamentais adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (d), utilizadas na sua preparação;
 - a verificação, numa base de amostragem, da conformidade legal e regularidade financeira das operações efectuadas;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b), o resultado das suas operações e a execução orçamental relativa à despesa paga e à receita cobrada no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal previstos no POCAL.

Ênfases (se aplicável)

9. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

- (a) Denominação da entidade.
- (b) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Identificar o órgão de gestão.
- (e) Indicar, consoante o aplicável: "do Município" ou a entidade equiparável

NOTA: O modelo de certificação legal das contas para contas consolidadas bem como o modelo de declaração de impossibilidade de relatório são os previstos na DRA 700 com as necessárias adaptações.

Directriz de Revisão/Auditoria 910

Setembro de 2003

Exames Simplificados

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 3
OBJECTIVO	4
ÂMBITO	5 - 6
TERMOS DO COMPROMISSO	7 - 9
PLANEAMENTO E EXECUÇÃO	10 - 15
CONCLUSÕES E RELATO	16 - 23
ENTRADA EM VIGOR	24
Apêndice I: Exemplo de Contrato de Prestação de Serviços para um Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras	
Apêndice II: Procedimentos de Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras	
Apêndice III: Modelo de Relatório de Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras	

Directriz de Revisão/Auditoria 910

Setembro de 2003

Exames Simplificados

INTRODUÇÃO

1. As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria dispõem nos parágrafos 9 e 24 o seguinte:
 9. *A segurança proporcionada pelo revisor/auditor, relativamente à credibilidade das asserções contidas na informação financeira, assenta na sua satisfação quanto à evidência recolhida em resultado dos procedimentos adoptados. O nível de segurança proporcionada pelo revisor/auditor pode ser aceitável (elevado, mas não absoluto), ou moderado, conforme se trate de uma revisão/auditoria ou de um exame simplificado.*
 24. *Nos casos de exames simplificados, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança moderado, a sua opinião deve ser expressa de forma negativa, isto é, declarando se nada, ou algo, chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as demonstrações financeiras contêm distorções que afectem de forma materialmente relevante a sua conformidade com o referencial adoptado na preparação das mesmas.*
2. O objectivo desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto a exames simplificados ("reviews"), designadamente quanto ao trabalho de campo e ao relato.

3. Esta DRA está orientada no sentido do exame simplificado de demonstrações financeiras, devendo porém ser aplicada, na medida do praticável, a exames simplificados de informação financeira ou outra.

OBJECTIVO

4. O objectivo do exame simplificado de demonstrações financeiras é o de obter um nível de segurança moderado que habilite o revisor/auditor a declarar que nada chegou ao seu conhecimento que o leve a crer que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com o referencial adoptado (declaração expressa de forma negativa).

ÂMBITO

5. Para atingir o objectivo, deve o revisor/auditor planear e executar o seu trabalho de acordo com os princípios éticos e profissionais que enquadram a revisão/auditoria, adaptando o respectivo âmbito àquele objectivo.
6. O âmbito do exame simplificado será pois o conjunto de procedimentos que, não proporcionando toda a prova que seria necessária para uma revisão/auditoria e tendo em conta os requisitos da presente DRA, da legislação e dos regulamentos aplicáveis e os termos do compromisso com o cliente, permitam obter prova considerada apropriada e suficiente para atingir o objectivo do exame simplificado. Tais procedimentos são basicamente indagações e procedimentos analíticos que permitam ao revisor/auditor extrair conclusões.

TERMOS DO COMPROMISSO

7. O revisor/auditor deve acordar com o seu cliente os termos do seu compromisso e reduzi-los a escrito de forma clara e completa, através de um contrato formal ou de troca de correspondência.
8. De uma forma geral, este acordo deve especificar, pelo menos, os seguintes aspectos:
- O objectivo do serviço a ser executado.
 - O tipo de relatório que se espera emitir e data prevista para a sua entrega.
 - Os honorários e eventuais despesas e forma de pagamento.
 - As responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras.
 - O âmbito do exame simplificado, incluindo referência a esta DRA e, se aplicável, a outros requisitos ou práticas relevantes.
 - O acesso do revisor/auditor sem restrições a quaisquer registos, documentação e outras informações pedidas em ligação com o exame simplificado.
 - O facto de o trabalho não garantir a detecção de erros, actos ilegais ou outras irregularidades, por exemplo, fraudes ou desfalques que possam ter acontecido.
 - O esclarecimento expresso de que não se trata de uma revisão/auditoria e que como tal não será emitida uma certificação (legal) das contas nem serão satisfeitos quaisquer requisitos oficiais ou de terceiros relativos a uma certificação.
9. Apresenta-se no Apêndice 1 um exemplo de um contrato de prestação de serviços para um exame simplificado de demonstrações financeiras.

PLANEAMENTO E EXECUÇÃO

10. No planeamento do seu trabalho, o revisor/auditor deve ter em conta os termos do compromisso, obter ou actualizar o conhecimento do negócio, da organização da entidade, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, das características operacionais e da natureza dos seus activos, passivos, créditos e gastos. O revisor/auditor necessita de possuir um conhecimento de tais matérias e de outras relevantes para as demonstrações financeiras, como por exemplo, métodos de produção e distribuição, linhas de produtos, localizações operacionais e partes relacionadas.
11. Estará assim o revisor/auditor em condições de planear e, subsequentemente, executar as indagações relevantes e os procedimentos apropriados, bem como de avaliar as respostas e outras informações obtidas.

12. Para determinar a natureza, oportunidade e extensão deste trabalho, o revisor/auditor deve procurar seguir os procedimentos sugeridos no Apêndice II à presente DRA, adaptando-os ao objectivo, âmbito e termos do compromisso e às características da entidade. Tal listagem de procedimentos não é exaustiva, nem se pretende que todos esses procedimentos se apliquem a cada exame simplificado.
13. O revisor/auditor deve aplicar as mesmas considerações de materialidade que aplicaria se tivesse de expressar uma opinião de revisão/auditoria. Se bem que haja um risco maior de não serem detectadas distorções num exame simplificado do que numa revisão/auditoria, o julgamento quanto ao que é materialmente relevante é feito por referência à informação sobre a qual o revisor/auditor está a relatar e às necessidades daqueles que irão confiar nessa informação. Os níveis de materialidade adoptados não devem ser diferentes por se proporcionar apenas uma segurança moderada.
14. Se tiver razões para crer que a informação sujeita a exame simplificado possa estar materialmente distorcida, o revisor/auditor deve aumentar a extensão dos procedimentos ou realizar outros que considere necessários para poder emitir uma declaração expressa de forma negativa ou para confirmar que se justifica um relatório modificado.
15. O revisor/auditor deve indagar acerca dos acontecimentos subsequentes à data de referência das demonstrações financeiras que possam exigir ajustamentos ou divulgações nas mesmas. O revisor/auditor não tem qualquer responsabilidade de realizar procedimentos para identificar acontecimentos posteriores à data do seu relatório.

CONCLUSÕES E RELATO

16. Com base no trabalho executado, o revisor/auditor deve apreciar se qualquer informação obtida durante o exame simplificado indicia que as demonstrações financeiras não apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa (se aplicável) de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada e identificada.
17. O relatório sobre um exame simplificado de demonstrações financeiras descreve o âmbito do compromisso a fim de habilitar o leitor a compreender a natureza do trabalho executado e a deixar bem claro que não foi realizada uma revisão/auditoria e, portanto, que não é expressa uma opinião de revisão/auditoria.
18. O revisor/auditor deve rever e apreciar as conclusões extraídas da prova obtida como base para atingir um nível de segurança moderado, devendo o seu relatório conter uma opinião clara, expressa de forma negativa.
19. O relatório do exame simplificado deve conter um parecer em que se declare que nada chegou ao conhecimento do revisor/auditor, com base no exame simplificado, que o leve a concluir que as demonstrações financeiras não estejam isentas de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com a estrutura conceptual de relato financeiro adoptada e identificada.
20. Se chegarem ao conhecimento do revisor/auditor matérias que não lhe permitam expressar o parecer conforme referido no parágrafo anterior, tais matérias devem ser descritas e, salvo quando tal seja impraticável, quantificados os seus efeitos sobre as demonstrações financeiras, dando lugar a um parecer com reservas, a um parecer adverso ou a uma escusa de parecer, seguindo, para o efeito, o disposto na DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria, com as necessárias adaptações.
21. Também nos termos da DRA mencionada no parágrafo anterior, pode o revisor/auditor introduzir no seu relatório, com as necessárias adaptações, as ênfases que entenda convenientes.
22. A data do relatório do revisor/auditor deve corresponder ao dia em que se completa o exame simplificado, o que inclui a execução de procedimentos relativos a acontecimentos subsequentes que ocorram até tal data. Esta não pode, obviamente, ser anterior à data em que as demonstrações financeiras são emitidas pelo órgão de gestão.
23. O relatório sobre o exame simplificado de demonstrações financeiras deve ter a seguinte estrutura:
 - a) o título;
 - b) o destinatário;
 - c) um parágrafo introdutório incluindo a identificação das demonstrações financeiras objecto do exame simplificado;

- d) parágrafos sobre a responsabilidade do órgão de gestão da entidade e a responsabilidade do revisor/auditor.
- e) parágrafos sobre o âmbito do exame simplificado, descrevendo a natureza do mesmo e incluindo referências:
 - i) às Normas Técnicas e às Directrizes de Revisão/Auditoria aplicáveis;
 - ii) ao facto de que um exame simplificado está sobretudo limitado a indagações e a procedimentos analíticos; e
 - iii) ao facto de que um exame simplificado proporciona menos segurança que uma revisão/auditoria e que, portanto, não é expressa uma opinião de revisão/auditoria.
- f) um parecer expresso de forma negativa (segurança moderada);
- g) a data do relatório;
- h) nome e número de inscrição como revisor
- i) o domicílio do revisor/auditor; e
- i) a assinatura do revisor/auditor.

O Apêndice 3 contém o modelo de relatório de exame simplificado de demonstrações financeiras.

ENTRADA EM VIGOR

24. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em, ou após, 1 de Janeiro de 2004.

Apêndice I

Exemplo de Contrato de Prestação de Serviços para um Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras

O contrato que se segue pode ser usado como guia em conjugação com as considerações constantes nos parágrafos 7 e 8 desta DRA, devendo ser modificado de acordo com as necessidades e circunstâncias de cada caso.

Contrato de prestação de serviços

Entre a Sociedade _____ (denominação, tipo de sociedade, sede, capital realizado, n.º de identificação fiscal, n.º de matrícula e Conservatória) representada por _____ (identificação do representante e da qualidade em que intervém), adiante designada por Primeiro Outorgante

e

_____ ROC (domicílio profissional, n.º de inscrição na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e n.º de identificação fiscal) ou _____ SROC (sede, n.º de inscrição na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e n.º de identificação fiscal e, quando for SROC sob forma comercial, também capital realizado, n.º de matrícula e Conservatória) representada por _____, adiante designado(a) por Segundo Outorgante,

é celebrado o presente contrato de prestação de serviços, que ficará a reger-se pelas seguintes cláusulas:

1.^a

O Primeiro Outorgante pretende o exame simplificado das demonstrações financeiras relativas ao período de _____ a _____, as quais compreendem o Balanço, as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos *(eliminar a referência às demonstrações financeiras que não sejam objecto de exame simplificado)*.

2.^a

O Segundo Outorgante obriga-se a prestar ao Primeiro Outorgante o referido serviço, nos termos previstos nos artigos 41.º c) e 46.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, em regime de completa independência funcional e hierárquica relativamente ao Primeiro Outorgante, de acordo com as normas constantes do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas.

3.^a

O presente contrato vigora durante a execução do exame simplificado das demonstrações financeiras previsto na cláusula 1.^a, o qual deve estar concluído até ____/____/____.

4.^a

É da responsabilidade do Primeiro Outorgante a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado que permita prevenir e detectar eventuais erros ou irregularidades.

5.^a

É da responsabilidade do Segundo Outorgante expressar uma opinião profissional e independente, baseada no exame simplificado das demonstrações financeiras a que se refere o presente contrato.

6.^a

O Segundo Outorgante obriga-se a levar a efeito o exame simplificado às contas em conformidade com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente a DRA 910 - Exames Simplificados, a fim de obter um nível de segurança moderado sobre se as demonstrações financeiras estão, ou não, isentas de distorções materialmente relevantes. Um exame simplificado consiste sobretudo em indagações aos membros do órgão de gestão e ao pessoal da sociedade e em procedimentos analíticos, pelo que proporciona menos segurança do que o trabalho realizado numa revisão/auditoria.

7.^a

O Segundo Outorgante não executará uma revisão/auditoria de tais demonstrações financeiras e, portanto, não expressará uma opinião de revisão/auditoria sobre as mesmas, pelo que, no seu relatório final, se limitará a declarar se nada, ou algo, chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as demonstrações financeiras contêm distorções que afectem, de forma materialmente relevante, a sua conformidade com o referencial adoptado e identificado.

8.^a

O trabalho a executar pelo segundo outorgante não garante a detecção de erros, actos ilegais ou outras irregularidades, como por exemplo, fraudes ou desfalques que possam ter acontecido.

9.^a

Como parte do processo de exame simplificado, o Segundo Outorgante pode pedir ao órgão de gestão do Primeiro Outorgante confirmações escritas respeitantes às afirmações feitas em ligação com o referido processo.

10.^a

Para execução do serviço que constitui objecto do presente contrato, o Primeiro Outorgante facultará ao Segundo Outorgante instalações adequadas e todos os meios necessários para a realização das respectivas tarefas, bem como o acesso sem restrições a quaisquer registos, documentação e outras informações que o Segundo Outorgante lhe solicite.

11.^a

Para remunerar o serviço prestado, o Primeiro Outorgante pagará ao Segundo Outorgante honorários que se fixam em € _____ e que deverão ser pagos da seguinte forma: _____.

12.^a

Para além dos honorários, o Primeiro Outorgante reembolsará o Segundo Outorgante das despesas de transporte, alojamento e quaisquer outras incorridas com a prestação do referido serviço.

13.^a

O Primeiro e Segundo Outorgantes convencionam submeter a solução dos litígios emergentes do presente contrato

ao Centro de Medição, Peritagens e Arbitragens Voluntárias do Conselho Nacional de Profissões Liberais.

Data,

O Primeiro Outorgante

O Segundo Outorgante

Imposto do selo pago por meio de guia “.

Apêndice II

Procedimentos de Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras

As indagações e os procedimentos analíticos abaixo indicados são meramente exemplificativos. Não se pretende que todos os procedimentos sugeridos se apliquem a todos os exames simplificados de demonstrações financeiras. Este Apêndice não se destina a servir de programa de trabalho ou de lista de verificações na realização de um exame simplificado.

Geral

1. Debater os termos e o âmbito do compromisso com o cliente e com a equipa de trabalho.
2. Preparar uma carta de compromisso/contrato fixando os termos e o âmbito do trabalho a realizar.
3. Compreender o negócio do cliente, o sistema de registo da informação financeira e o processo de preparação das demonstrações financeiras.
4. Indagar se toda a informação financeira é ou não registada de forma completa, tempestiva e após as necessárias autorizações.
5. Obter o balancete final e verificar se está, ou não, de acordo com o razão geral e as demonstrações financeiras.
6. Considerar os resultados das revisões/auditorias e/ou exames simplificados anteriores, incluindo os ajustamentos contabilísticos propostos.
7. Indagar se houve mudanças significativas na entidade desde o ano anterior (nomeadamente, alterações nos detentores do capital, nos membros dos órgãos sociais, nos quadros superiores ou na estrutura de capital).
8. Indagar acerca das políticas contabilísticas adoptadas e considerar se:
 - a) cumprem com as normas nacionais ou internacionais de relato financeiro;
 - b) têm sido aplicadas de forma apropriada; e
 - c) têm sido aplicadas consistentemente e, caso contrário, confirmar se têm sido feitas as adequadas divulgações.
9. Ler as actas da assembleia geral, do órgão de gestão e de outros órgãos ou comissões relevantes, a fim de identificar matérias que possam ser importantes para o exame simplificado e indagar se quaisquer deliberações que afectem as demonstrações financeiras foram nestas apropriadamente reflectidas.
10. Indagar acerca da existência de transacções com partes relacionadas, da forma como têm sido contabilizadas e se tais relações estão devidamente divulgadas no Anexo.
11. Indagar acerca de contingências e de compromissos.
12. Indagar acerca de planos para alienar os principais activos ou segmentos da empresa.
13. Obter as demonstrações financeiras e debater o seu conteúdo com o órgão de gestão e com o auditor interno, se existir.
14. Considerar a adequação da informação divulgada nas demonstrações financeiras no que respeita à sua classificação e apresentação.

15. Comparar as quantias apresentadas nas demonstrações financeiras do período corrente com as de períodos anteriores comparáveis e, se disponíveis, com orçamentos e previsões.
16. Obter explicações do órgão de gestão quanto a quaisquer flutuações não usuais ou inconsistências nas demonstrações financeiras.
17. Considerar o efeito de quaisquer erros não ajustados, quer individualmente quer de forma agregada. Chamar a atenção do órgão de gestão para tais erros e determinar se os erros não ajustados influenciarão o relatório sobre o exame simplificado.
18. Considerar a necessidade de obter uma Declaração do Órgão de Gestão.

Caixa (Disponibilidades)

19. Averiguar da razoabilidade do saldo de caixa e da existência de eventuais vales e sua justificação.
20. Obter as reconciliações bancárias e esclarecer com o pessoal do cliente quaisquer itens antigos ou não usuais.
21. Indagar se existem quaisquer restrições ou procedimentos especiais na movimentação das contas de caixa e bancos.
22. Indagar acerca de transferências entre contas de caixa e bancos no período imediatamente antes e após a data do balanço.

Contas a receber

23. Indagar sobre as políticas contabilísticas para a abertura de uma conta a receber e sobre descontos ou condições especiais concedidos.
24. Obter a relação das quantias a cobrar dos clientes e verificar se o seu total confere com o saldo do balancete, designadamente nos casos em que haja módulos separados para os tratar.
25. Obter e apreciar as explicações sobre variações significativas nos saldos das contas face aos saldos de períodos anteriores ou aos constantes em documentos previsionais.
26. Obter uma análise por idade de saldos das contas a receber de clientes, bem como explicações acerca de saldos invulgarmente elevados, de saldos credores, de quaisquer outros saldos não usuais ou de contas anormalmente movimentadas em data próxima da do balanço.
27. Indagar acerca da cobrabilidade dos diversos tipos de contas a receber.
28. Indagar acerca dos procedimentos utilizados para identificar e tratar as contas de "pagamento lento" e as relativas a eventuais créditos de cobrança duvidosa, ponderando a razoabilidade do respectivo tratamento.
29. Debater com o órgão de gestão a classificação das contas a receber nas demonstrações financeiras, incluindo os saldos não correntes, os saldos líquidos credores e quantias em dívida de detentores de capital, de membros dos órgãos sociais, de pessoal e de outras partes relacionadas.
30. Indagar sobre contas a receber dadas como garantia, cedidas a empresas de "factoring" ou descontadas.
31. Indagar acerca dos procedimentos aplicados para assegurar o apropriado corte das operações de venda e devoluções.
32. Indagar se foram emitidas, após a data do balanço, quaisquer notas de crédito significativas relativas a vendas registadas e, em caso afirmativo, se estão feitas as provisões necessárias.

Inventários

33. Obter a listagem de inventários, confirmar se está baseada em contagens físicas e conferir o seu total com o balancete.
34. Indagar sobre os procedimentos utilizados nas contagens de inventários.
35. Sempre que se não proceda a uma contagem física referida à data do balanço, indagar se é utilizado um sistema de inventário permanente, se são feitas comparações periódicas com as quantidades reais existentes e se o

sistema, integrado ou não, tem produzido informação fiável no passado.

36. Discutir os ajustamentos feitos em consequência da última contagem física dos inventários.
37. Indagar acerca dos procedimentos de controlo aplicados nos movimentos dos inventários e no corte de operações.
38. Indagar acerca do método de custeio utilizado na saída de cada categoria de inventários e da eliminação de resultados entre departamentos, bem como se os saldos das contas de inventários estão valorizados ao mais baixo do custo ou do preço de mercado.
39. Considerar a consistência no custeio dos inventários, designadamente os que incluem factores tais como materiais, mão-de-obra e gastos gerais.
40. Comparar as quantias das categorias mais importantes de inventários com as de períodos precedentes e com as previsões que tenham sido feitas para o período corrente e indagar acerca das principais flutuações e diferenças.
41. Comparar o volume do movimento de inventários com o de períodos anteriores.
42. Indagar sobre os procedimentos utilizados para identificar os inventários com pouca rotação e/ou obsoletos e se os mesmos não estão contabilizados acima do seu valor esperado de realização.
43. Indagar se existem inventários dados como garantia, armazenados à guarda de terceiros ou expedidos à consignação e considerar se estas operações estão registadas de forma apropriada.

Investimentos financeiros (incluindo associadas e títulos negociáveis)

44. Obter uma relação dos investimentos financeiros à data do balanço e conferir o seu total com o balancete.
45. Indagar acerca das políticas contabilísticas aplicadas aos investimentos financeiros.
46. Indagar junto do órgão de gestão se há quaisquer problemas quanto à realização das quantias escrituradas.
47. Considerar se os ganhos e perdas e o rédito dos investimentos financeiros têm sido contabilizados adequadamente.
48. Indagar acerca da classificação dos investimentos financeiros e da sua repartição entre longo e curto prazos.

Imobilizações corpóreas e amortizações

49. Indagar se existem registos individuais dos bens do imobilizado com todas as informações convenientes.
50. Obter os mapas de amortizações e reintegrações e conferir os seus totais com os do balancete.
51. Indagar acerca das políticas contabilísticas aplicadas na amortização, distinguindo entre imobilizações originárias e grandes reparações. Considerar eventuais perdas por imparidade permanente de imobilizações corpóreas.
52. Debater com o órgão de gestão os aumentos, incluindo eventuais revalorizações, e as diminuições às contas de imobilizações corpóreas, bem como a contabilização dos ganhos e perdas em alienações ou abates. Indagar se tais operações foram ou não apropriadamente contabilizadas.
53. Indagar acerca da consistência com que têm sido aplicados o método, as taxas e o início de amortização e comparar as amortizações do período com as de períodos anteriores.
54. Indagar se existem ou não ónus sobre bens de imobilizado e se estes estão devidamente divulgados.
55. Debater se os contratos de locação estão devidamente reflectidos nas demonstrações financeiras em conformidade com os normativos contabilísticos.

Gastos antecipados, activos incorpóreos e outros activos

56. Obter relações que identifiquem a natureza destas contas e debater com o órgão de gestão a sua recuperação.
57. Indagar sobre as políticas de capitalização destas contas e os métodos de amortização usados.
58. Comparar os gastos destes tipos de activos reconhecidos no período com os de períodos anteriores e debater

com o órgão de gestão as variações significativas.

59. Debater com o órgão de gestão a classificação entre contas a médio e longo prazo e contas a curto prazo.

Empréstimos a pagar

60. Obter do órgão de gestão uma relação dos empréstimos a pagar e conferir o seu total com o saldo do balancete.

61. Indagar se existem ou não quaisquer empréstimos cujas condições não tenham sido cumpridas e, caso tal suceda, indagar quais as acções tomadas e se foram ou não feitos os ajustamentos devidos nas demonstrações financeiras.

62. Considerar a razoabilidade dos gastos financeiros em relação aos saldos dos empréstimos.

63. Indagar se os empréstimos a pagar estão ou não garantidos.

64. Indagar se os empréstimos a pagar foram classificados apropriadamente tendo em conta o seu prazo (médio e longo prazo/curto prazo).

Contas a pagar comerciais

65. Indagar acerca das políticas contabilísticas para a abertura de contas a pagar e sobre descontos ou condições especiais obtidos.

66. Obter e ter em consideração as explicações de variações significativas relativamente aos saldos de períodos anteriores ou aos previstos.

67. Obter a relação das quantias a pagar a fornecedores e verificar se o seu total confere com o saldo do balancete.

68. Indagar se os saldos estão reconciliados com os extractos dos credores e comparar com saldos de períodos anteriores e comparar o volume do movimento com o de períodos anteriores.

69. Indagar acerca dos procedimentos aplicados para assegurar o apropriado corte das operações de compra e devoluções.

70. Considerar se podem existir passivos materialmente relevantes por registar.

71. Indagar se estão adequadamente divulgadas as quantias em dívida a detentores de capital, a membros dos órgãos sociais, ao pessoal e a outras partes relacionadas.

Passivos acrescidos e contingentes

72. Obter uma relação dos passivos acrescidos e verificar se o seu total confere com o saldo do balancete.

73. Comparar os gastos correspondentes aos passivos acrescidos reconhecidos no período com os similares de períodos anteriores.

74. Indagar acerca dos procedimentos de aprovação de tais acréscimos, do cumprimento das suas condições de pagamento e outras, de garantias prestadas e da sua classificação.

75. Indagar acerca da forma como são identificados os passivos acrescidos.

76. Indagar quanto à natureza das quantias consideradas como passivos contingentes e como compromissos.

77. Indagar se existem quaisquer passivos efectivos ou contingentes que não tenham sido registados ou divulgados e, em caso afirmativo, debater com o órgão de gestão se devem ser feitas provisões ou se deve ser feita divulgação no Anexo.

Impostos sobre o rendimento e outros

78. Indagar do órgão de gestão (e eventualmente do responsável pelos impostos) se houve quaisquer acontecimentos, incluindo diferendos com as autoridades fiscais, que possam ter um efeito significativo nos impostos a pagar pela entidade.

79. Considerar o gasto de imposto face ao rendimento da entidade durante o período.

80. Indagar do órgão de gestão sobre a adequacidade dos impostos a pagar diferidos e correntes registados, incluindo as provisões respeitantes a períodos anteriores.

Acontecimentos subsequentes

81. Obter do órgão de gestão os mais recentes balancetes ou demonstrações financeiras intercalares posteriores às demonstrações financeiras do período e compará-los com estas.
82. Indagar sobre acontecimentos após a data do balanço que pudessem ter um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras do período e, em particular, indagar se:
- a) surgiram, após a data do balanço, quaisquer compromissos ou incertezas de grande significado;
 - b) ocorreram, até à data da indagação, quaisquer alterações significativas no capital social, nas dívidas a longo prazo ou no fundo de maneo; e
 - c) foram feitos quaisquer ajustamentos não usuais no período entre a data do balanço e a data da indagação.
83. Obter e ler as actas posteriores à data do balanço da assembleia geral, do órgão de gestão e de outros órgãos ou comissões relevantes.
84. Considerar a necessidade de ajustamentos ou divulgações nas demonstrações financeiras.

Litígios

85. Indagar o órgão de gestão sobre se existem ou se esperam quaisquer acções judiciais contra a entidade e considerar o respectivo efeito nas demonstrações financeiras.

Capital próprio

86. Obter e apreciar o mapa dos movimentos nas contas de capital próprio, incluindo novas emissões, reduções e dividendos.
87. Indagar se existem quaisquer restrições à distribuição de lucros ou de outras contas do capital próprio.

Operações

88. Comparar os resultados do período com os de períodos anteriores e com os previstos e debater variações significativas com o órgão de gestão.
89. Debater se o reconhecimento das vendas e dos gastos mais importantes teve lugar nos períodos apropriados.
90. Considerar os itens extraordinários e não usuais.
91. Considerar e debater com o órgão de gestão as relações entre itens da demonstração dos resultados e apreciar a sua razoabilidade no contexto de relações similares referentes a períodos anteriores e a outras informações disponíveis.

Apêndice III

Modelo de Relatório de Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras

RELATÓRIO DE EXAME SIMPLIFICADO

Aos

Sócios/Accionistas

de _____ (a)

Introdução

1. Procedemos ao exame simplificado das demonstrações financeiras de(a), do exercício (b) findo em(c), as quais compreendem o Balanço, (que evidencia um total de euros e um total de capital próprio (d) de euros, incluindo um resultado líquido (d) de euros), as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e

os correspondentes Anexos (e).

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (f) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa (*se aplicável*) da Empresa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em emitir um relatório com base no nosso exame simplificado daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas aplicáveis a exames simplificados, as quais exigem que este exame seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança moderado sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes.
5. O nosso trabalho consistiu:
 - a) principalmente, em indagações e procedimentos analíticos destinados a apreciar:
 - a fiabilidade das asserções constantes da informação financeira;
 - a adequação das políticas contabilísticas adoptadas, tendo em conta as circunstâncias e a consistência da sua aplicação;
 - a aplicação, ou não, do princípio da continuidade; e
 - a apresentação da informação financeira;
 - b) em testes substantivos às transacções não usuais de grande significado e àquelas em que tenham sido obtidas informações contraditórias (*se aplicável*).
6. Um exame simplificado proporciona, por conseguinte, menos segurança do que uma revisão/auditoria e, consequentemente, não estamos em condições de expressar uma opinião de revisão/auditoria.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Parecer

8. Com base no trabalho efectuado, o qual foi executado tendo em vista a obtenção de um nível de segurança moderado, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que as referidas demonstrações financeiras do exercício (b) findo em (c) não estejam isentas de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com os princípios contabilísticos (g)

Ênfases (*se aplicável*)

9. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade.

(b) Substituir por "período de meses", no caso de demonstrações financeiras intercalares.

- (c) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (d) Quando negativo, acrescentar: "negativo".
- (e) Eliminar a referência às demonstrações financeiras que eventualmente não tenham sido preparadas.
- (f) Identificar o órgão de gestão.
- (g) Indicar, consoante o aplicável: "..... geralmente aceites" ou "geralmente aceites em Portugal para o sector (indicar o sector)".

Directriz de Revisão/Auditoria 925

PROGRAMA OPERACIONAL DA ECONOMIA

Revista em Maio de 2003

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO.....	1 - 4
OBJECTIVO.....	5 - 6
CERTIFICAÇÃO LEGAL DO BALANÇO INTERCALAR.....	7
MAPA DE DESPESAS E DECLARAÇÃO INTERCALAR.....	8 - 19
PEDIDO DE PAGAMENTO FINAL.....	20 - 22
CERTIFICAÇÃO DAS REAVALIAÇÕES LIVRES.....	23 - 24
ENTRADA EM VIGOR.....	25
APÊNDICES	
Apêndice I - Modelo de certificação legal do balanço intercalar	
Apêndice II - Modelo de declaração do revisor oficial de contas	
Apêndice III - Modelo de certificação das reavaliações livres	
ANEXO - Preenchimento do Mapa de Despesas (do Investimento)	

Directriz de Revisão/Auditoria 925

PROGRAMA OPERACIONAL DA ECONOMIA

Revista em Maio de 2003

INTRODUÇÃO

1. No âmbito do III Quadro Comunitário de Apoio (QCA) foi aprovado o Plano Operacional da Economia (POE), o qual põe em execução, para o período que decorre entre os anos 2000 e 2006, as intervenções previstas no sentido de desenvolver e melhorar o desempenho das empresas, reforçando a sua competitividade e produtividade, através do apoio directo e indirecto do Estado às empresas.
2. O POE compreende um vasto número de sistemas e medidas de incentivos e apoios enquadrados no Decreto-Lei nº 70-B/2000, de 5 de Maio, e especificamente regulamentados por diversas Portarias.
3. De acordo com tais Portarias, a intervenção do revisor oficial de contas (adiante designado por revisor) pode ocorrer nas seguintes circunstâncias:
 - No caso de ser apresentado um balanço intercalar reportado a data posterior ao final do exercício para verificação do cumprimento dos rácios económico-financeiros e das condições gerais de elegibilidade do promotor, tal balanço tem de ser legalmente certificado.
 - No Mapa de Despesas (do Investimento) para pedido de pagamento de incentivos a apresentar pelos promotores de investimentos co-financiados pelo POE, está incluída uma coluna em que o revisor certifica, ou não, se tal pedido de pagamento satisfaz os requisitos exigidos pela legislação aplicável, devendo ainda ser elaborada uma Declaração do Revisor Oficial de Contas.

- No pedido de pagamento final, acresce ainda a verificação das fontes de financiamento.
- Para o cálculo do rácio de autonomia financeira e se existirem reavaliações livres, estas têm de ser certificadas.

4. Nesta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) entende-se por:

- Mapa de Despesas (do Investimento) - documento que integra o formulário de pedido de pós-contratação ou relatório financeiro a preparar e apresentar pelo promotor do projecto.
- Declaração do Revisor Oficial de Contas - relatório emitido pelo revisor na sequência do trabalho realizado sobre o Mapa de Despesas (do Investimento) e anexo ao mesmo.

OBJECTIVO

5. O objectivo da presente DRA é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar no trabalho do revisor e à forma e conteúdo dos relatórios a emitir.
6. O âmbito e a definição dos procedimentos concretos a executar, bem como os modelos de relatórios, foram previamente acordados com o Gabinete do Gestor do POE.

CERTIFICAÇÃO LEGAL DO BALANÇO INTERCALAR

7. Quando for apresentada uma candidatura com base em balanço intercalar, o qual não incluirá números comparativos, o revisor deverá executar todos os procedimentos que lhe permitam emitir o respectivo relatório, intitulado Certificação Legal do Balanço Intercalar, obedecendo ao modelo constante do Apêndice I.

MAPA DE DESPESAS E DECLARAÇÃO INTERCALAR

Responsabilidade

8. A responsabilidade do revisor é limitada à adequada execução dos procedimentos acordados e descritos nesta DRA, consistindo em verificar cada um dos Mapa de Despesas e emitir a respectiva Declaração, com as exclusões referidas no parágrafo seguinte.

Procedimentos de verificação

9. A verificação terá como suporte cada um dos Mapas de Despesas apresentados pelo promotor, sendo efectuada sempre que ocorra a apresentação de um pedido de pagamento de incentivos com base na comunicação de investimentos realizados. Assim, serão verificados os aspectos financeiros e documentais relacionados com cada um dos referidos pedidos de pagamento. Serão excluídas as verificações da existência física dos investimentos realizados, da organização interna e do cumprimento de obrigações legais ou contratuais do promotor não contempladas nesta DRA, bem como do funcionamento das entidades intervenientes na gestão operacional do Programa, embora as verificações realizadas no âmbito deste trabalho possam vir a potenciar acções futuras das entidades responsáveis pela sua gestão.
10. Nas verificações financeiras, sem prejuízo do recurso a sistemas informáticos próprios, será utilizado o Mapa de Despesas, que integra o formulário de pedido de pós-contratação ou relatório financeiro a preparar e apresentar pelo promotor, no qual o revisor preencherá os campos que lhe são destinados, anexando uma Declaração cujo modelo consta no Apêndice II.
11. Tendo por base o pedido de pagamento e os documentos de despesa apresentados pelo promotor, deverão ser realizadas as seguintes verificações:

Contabilidade do Promotor

12. Neste domínio devem ser analisados os elementos que permitam concluir sobre o sistema contabilístico utilizado pelo promotor, nomeadamente se:
- Existe o *dossier* do projecto no promotor, devidamente organizado com todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestadas na candidatura e actualizadas ao longo da execução do projecto, de acordo com o estabelecido pelos organismos responsáveis;
 - Se a escrituração dos registos contabilísticos cumpre os prazos legais;

- Todas as despesas associadas ao projecto estão suportadas documentalmente;
- Foi efectuada a adequada relevação contabilística das despesas associadas ao projecto, apresentadas no pedido de pagamento, estando todos os documentos escriturados de acordo com o POC e as demais normas contabilísticas nacionais, nomeadamente, entre outros:
 - Os incentivos não reembolsáveis já recebidos foram contabilizados a crédito da conta de Proveitos diferidos - Subsídios ao investimento;
 - No caso de existirem incentivos contabilizados como Subsídios à exploração, foram os mesmos adequadamente reconhecidos;
 - O promotor procedeu ao reconhecimento de proveitos extraordinários, em função das amortizações praticadas e relativas ao investimento participado;
 - O promotor registou os incentivos reembolsáveis já recebidos na conta de Outros empréstimo obtidos.

13. É recomendável que as contas tenham uma desagregação específica para o projecto, para mais fácil identificação dos movimentos associados e facilitando a verificação. Uma hipótese é acrescentar um dígito à codificação. No caso de um promotor ser apoiado em mais de um projecto, a cada projecto poderá ser associado um último dígito diferente. Alternativamente, poderá ser criado um centro de custo onde serão imputados os movimentos afectos ao projecto. No caso de participação pelo FSE o centro de custos é obrigatório.

Legalidade das operações e dos documentos

14. Compete ao revisor apreciar a conformidade das operações e dos respectivos documentos face à legislação em vigor, verificando nomeadamente:
- A forma legal dos documentos de despesa, quanto à denominação social, morada e número de contribuinte do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente, tendo em atenção as especificidades dos documentos oriundos de países exteriores à União Europeia;
 - O conteúdo dos documentos apresentados, quanto à:
 - Discriminação e descrição com objectividade dos bens e serviços adquiridos;
 - Menção ao IVA (note-se que, quando dedutível, o IVA não pode ser participado);
 - As escrituras e registos, sempre que a aquisição dos bens exija tal formalidade (bens imóveis, viaturas, algumas participações financeiras);
 - A conformidade dos contratos de prestações de serviços, sempre que os documentos de despesa os refiram;
 - Nos projectos de Urbanismo Comercial (URBCOM) e nos que tenham uma componente da Formação Profissional com financiamento de acções com o apoio do Fundo Social Europeu (FSE), a existência de conta bancária específica por onde sejam movimentados, em exclusivo, todos os recebimentos e pagamentos respeitantes à sua execução.
15. Para impedir que um documento afecto a um projecto seja apresentado novamente noutro projecto, o revisor deve apor ou verificar que está apostado no documento original de despesa um carimbo que refira, pelo menos, o Programa (POE), número da candidatura e percentagem de imputação da despesa face ao total do documento. Caso essa percentagem seja diferente de 100% indicar também o valor de imputação.

Confirmação de pagamentos

16. Nesta área deverão ser analisados os pagamentos das despesas apresentadas pelo promotor relativas ao projecto, que em regra serão feitos através de contas bancárias. De entre os procedimentos a efectuar, há que:
- Identificar as contas bancárias utilizadas pelo promotor para pagamento das despesas apresentadas;
 - Confirmar que o promotor é titular das contas bancárias utilizadas no pagamento das despesas ou, nos casos em que não tenha sido o pagador directo das mesmas, daquelas que utilizou no reembolso à entidade pagadora. Os pagamentos feitos através de contas pessoais só podem ser validados, excepcionalmente, desde que seja verificado o movimento bancário correspondente e esteja devidamente relevado na contabilidade da entidade beneficiária do apoio o correspondente empréstimo de sócio/suprimento. No caso dos empresários em nome individual deve existir cuidado destes na separação, tanto quanto possível, da

actividade empresarial da vida privada;

- Confirmar os pagamentos efectuados pelo promotor verificando os débitos em conta através de análise dos extractos de conta bancária e outros documentos bancários eventualmente existentes;
- Confirmar o valor dos pagamentos efectuados com os correspondentes montantes inscritos nos documentos de despesa, quantificando eventuais descontos de pronto pagamento não deduzidos pelo promotor ao valor do investimento;
- Existindo aceites de letras a fornecedores/prestadores de serviços, verificar o pagamento de tais letras e de outras eventualmente aceites para reforma daquelas;
- Existindo investimentos com recurso a locação financeira, confirmar se o investimento elegível pago constante no mapa de comprovantes corresponde às amortizações de capital incluídas nas rendas já pagas, até ao limite do valor de mercado do bem objecto do contrato, e comprovar o exercício da opção de compra ou compromisso expresso nesse sentido;
- Identificar as situações de pagamentos em numerário, evidenciando a sua inelegibilidade, quando o montante da despesa individual ultrapassar 250 euros ou o respectivo acumulado ultrapassar o montante máximo de 5% do investimento elegível.

Elegibilidade das despesas

17. Sendo a determinação da elegibilidade das despesas da responsabilidade dos organismos competentes, é da responsabilidade do revisor:

- Rever as despesas incorridas assinalando as que não estejam devidamente suportadas;
- Confirmar a data de realização das despesas, verificando a sua elegibilidade temporal. A realização das despesas deve ser posterior à candidatura, exceptuando as situações previstas na legislação específica aplicável, por exemplo, adiantamentos até determinada percentagem e estudos;
- Verificar se os bens e serviços previstos em candidatura e nas alterações entretanto autorizadas estão referenciados na documentação que serve de base à declaração (nomeadamente os descritivos das facturas) de forma diferente e que podem consubstanciar-se, por exemplo, em alteração de marca ou modelo dentro da mesma tipologia de bem (muito comum em equipamento informático, por exemplo). Esta situação deverá ser objecto de um "S" no mapa de despesas e uma observação remetendo para o parágrafo de ênfase na Declaração;
- Verificar o valor e a natureza das despesas e a sua conformidade com a candidatura, comparando os bens ou serviços adquiridos com os constantes da candidatura aprovada e de eventuais alterações aprovadas. As discrepâncias que existirem podem ter origem nas situações seguintes:
 - a despesa prevista na candidatura ou nas alterações aprovadas foi ultrapassada pela despesa realizada;
 - haver despesas não previstas na candidatura ou nas alterações aprovadas (o que inclui, por exemplo, alterações de quantidades e bens tecnologicamente distintos), as quais devem ser objecto de identificação no Mapa de Despesas numa nova linha porque não têm correspondência directa com o descritivo aprovado na candidatura;

Independentemente de o valor ter sido ultrapassado, ou não estar previsto, o revisor deverá confirmar no Mapa de Despesas se os pagamentos foram efectuados, se o documento está em conformidade com os requisitos legais e foi apropriadamente contabilizado, ficando a decisão da sua futura elegibilidade a cargo do organismo coordenador. As condicionantes à validação destas despesas encontram-se exemplificadas no Anexo a esta DRA e podem servir de orientação;

- Apurar se houve reduções às despesas apresentadas, através de anulações, de notas de crédito emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços envolvidos ou de abates de imobilizado relativos a retomas consideradas no pagamento do investimento;
- Verificar se os investimentos inicialmente expressos em moeda estrangeira estão valorizados no mapa de despesa de acordo com a taxa de câmbio em vigor na data do seu pagamento. Caso a quantia paga (em euros) tenha sido:
 - superior à registada no quadro de investimentos da candidatura e diga respeito ao custo do investimento ou esteja associada ao bem adquirido, a diferença é considerada despesa elegível, desde que o total do incentivo homologado por fundo e natureza não seja ultrapassado; ou

- inferior à registada no quadro de investimentos da candidatura, o diferencial para menos face ao contra-valor da factura à data do seu reconhecimento deve ser individualizado e abatido na declaração de despesa correspondente, já que só são comparticipáveis despesas efectivamente pagas;
- Verificar se não existem investimentos que respeitem a custos internos da empresa, incluídos na conta "Trabalhos para a própria empresa", aceitando-se apenas os investimentos que, mesmo registados de tal modo, se comprove constituírem aquisições ao exterior. Por regra, os custos internos não são comparticipáveis, salvo em situações bem identificadas e previstas no contrato, tais como:
 - Investigação e desenvolvimento (em projectos específicos ou na componente de I&D em projectos integrados como, por exemplo, do SIME) em que é admissível uma imputação pré-definida de pessoal próprio, a ser validada face aos mapas de afectação de pessoal por projecto"; e
 - Alterações de equipamentos integrados no processo produtivo, actualizações do processo tecnológico ou alterações de instalações aprovadas como comparticipáveis, efectuadas pela própria empresa, onde apenas os bens adquiridos a terceiros para incorporação nas referidas alterações são passíveis de ser apoiados.

Os dois casos acima deverão ser objecto de validação, por exemplo, quanto às percentagens de imputação aprovadas, à existência, montantes dos salários e tempo do pessoal afecto e metodologia de cálculo da despesa elegível.

Especificidades da componente de Formação Profissional (comparticipada pelo FSE)

18. Em relação à componente de Formação Profissional (comparticipada pelo FSE), haverá que ter em conta, para além do que já se encontra expresso, que a elegibilidade das despesas com a formação se conta desde os 60 dias anteriores à apresentação do pedido de financiamento (para despesas de preparação da formação) até ao saldo final cuja apresentação deverá verificar-se no período de 45 dias após a conclusão do projecto de formação (incluindo despesas da preparação do encerramento). Por outro lado cabe ao revisor:

- Verificar se nas despesas parcialmente apresentadas suportadas por outros fundos estruturais" não existe duplicação de financiamento público, assegurando a validação da respectiva chave de imputação;
- Assegurar que os gastos de amortização não se referem a bens objecto de financiamento público, atendendo a que nessa situação não são considerados elegíveis;
- Assegurar a existência de conta bancária específica, através da qual são efectuados exclusivamente movimentos relacionados com recebimentos e pagamentos referentes a projectos co-financiados pelo FSE;
- Assegurar que, quando existam receitas decorrentes da formação, as mesmas são registadas como dedução ao custo total elegível aprovado";
- Confirmar se está a ser aplicada uma regra pro-rata que fundamente a ligação parcial à formação financiada de receitas que não tenham ligação exclusiva com a actividade de formação (quando aplicável) para fundamentar a dedução das mesmas ao custo elegível aprovado;
- Assegurar a organização de registos específicos para a formação, não sendo admissíveis atrasos superiores a 45 dias;
- Assegurar a utilização de um centro de custos por pedido de financiamento que permita individualizar os respectivos custos, de acordo com as rubricas do plano de formação aprovado;
- Verificar, no caso de custos internos do promotor e comuns ao plano de formação, qual a chave de imputação ao centro de custos;
- Confirmar a adequação do arquivo de documentos originais de modo a garantir o acesso imediato aos documentos de suporte dos lançamentos;
- Verificar se está indicado no rosto do original dos documentos o número de lançamento na contabilidade geral e específica (centro de custos)e a menção do financiamento do FSE através do POE, indicando o número do pedido de financiamento e o valor correspondente imputado;
- Assegurar que, no caso de não constar nos documentos originais a indicação das contas movimentadas na contabilidade e nos centros de custo e da chave de imputação utilizada, possa vir a ser apresentado, quando solicitado, verbete produzido, informaticamente ou não, onde conste esses elementos;
- Assegurar a elaboração da listagem de todos os documentos de quitação de acordo com o formulário

normalizado, a remeter ao organismo gestor da componente formação para efeito de reembolso de despesas pagas.

19. Assinalam-se dois aspectos que no âmbito do FSE divergem dos demais projectos apoiados por fundos comunitários "POE":

- A não elegibilidade dos custos relacionados com a opção de compra relativamente ao investimento em equipamentos com recurso a locação financeira;
- Ser considerada como data de conclusão da formação a respeitante à última actividade do projecto de formação, podendo ser ainda elegíveis as despesas que ocorram nos 45 dias subsequentes.

PEDIDO DE PAGAMENTO FINAL

20. Para além das verificações das fontes de financiamento do projecto, os procedimentos previstos no capítulo "Mapa de Despesas e Declaração Intercalar" aplicam-se na validação do Mapa de Despesas final.

21. O revisor deve considerar como data de conclusão do projecto a data da última factura integrante do mesmo que tenha sido paga no prazo de 90 dias posteriores à sua emissão, sem prejuízo da situação admitida na parte final do parágrafo 19.

Verificação das fontes de financiamento do projecto

22. No pedido de pagamento coincidente com a conclusão do projecto, deverão ser verificados os suportes documentais e contabilísticos comprovativos da adequada evidenciação nas Demonstrações Financeiras do promotor das fontes de financiamento do projecto por este consideradas. Para tal o revisor deverá examinar o Mapa de Financiamento do Projecto efectuando, entre outros, os seguintes procedimentos:

- Capital social (aumento):
 - Verificação da acta da Assembleia Geral que aprovou o aumento e respectiva escritura;
 - Verificação dos fluxos monetários relativos à realização do aumento do Capital social.
- Prestações suplementares (acessórias) de capital:
 - Verificação de que o pacto social prevê a obrigação de entrada de prestações suplementares (acessórias) e quantificação do respectivo limite;
 - Verificação da acta da Assembleia Geral que aprovou a respectiva realização;
 - Verificação dos fluxos monetários correspondentes.
- Financiamentos bancários:
 - Verificação do contrato de financiamento;
 - Verificação dos fluxos monetários (utilização e reembolso) decorridos entre o início e o fim do projecto e quantificação do capital em dívida na data do pedido de pagamento em análise.
- Financiamentos por locação financeira:
 - Verificação do contrato de locação (e documentação adicional) e sua afectação ao projecto;
 - Verificação dos fluxos monetários relativos ao investimento excluindo encargos financeiros.
- Financiamentos por incentivos reembolsáveis:
 - Verificação dos fluxos monetários correspondentes aos incentivos já recebidos e respectivos reembolsos;
 - Verificação do cumprimento do Plano de Reembolsos acordado com o Organismo Coordenador.
- Autofinanciamento:
 - Verificação do cálculo dos fundos gerados internamente (Resultado líquido do exercício + Amortizações do exercício + Provisões do exercício) pelo promotor nos exercícios de realização do projecto, deduzidos das distribuições de lucros/dividendos ou da constituição ou reforço de reservas em tais exercícios.

CERTIFICAÇÃO DAS REAVALIAÇÕES LIVRES

23. Quando sejam apresentadas demonstrações financeiras anuais ou um balanço intercalar que incluam reavaliações livres consideradas no cálculo da autonomia financeira, devem tais reavaliações ser objecto de certificação por um revisor.

24. O trabalho a executar pelo revisor consubstancia-se no modelo de relatório constante no Apêndice III e deve incluir todos os procedimentos que sejam aplicáveis de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, incluindo a verificação:

- a) da existência dos activos;
- b) da titularidade dos activos;
- c) da adequação dos critérios usados na avaliação dos activos;
- d) de que todos os activos da mesma classe foram sujeitos a reavaliação; e
- e) do valor atribuído aos activos.

ENTRADA EM VIGOR

25. A presente DRA substitui a DRA 925 - Verificação de Pedidos de Pagamento de Incentivos no Âmbito do POE, emitida em Julho de 2001, e aplica-se aos relatórios a emitir em ou após de 9 de Junho de 2003.

APÊNDICE I - Modelo de certificação legal do balanço intercalar

CERTIFICAÇÃO LEGAL DO BALANÇO INTERCALAR

Ao ... *(Organismo Coordenador em que se insere a Medida de apoio ao projecto ou outro destinatário)*

Introdução

1. Examinámos o Balanço intercalar de (a), em (b), (que evidencia um total de euros e um total de capital próprio de euros.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (c) a preparação do referido Balanço intercalar que apresente de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa/Instituição, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquele Balanço intercalar.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, na parte aplicável, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se o Balanço intercalar está isento de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes do Balanço intercalar e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (c), utilizadas na sua preparação;
- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas, tendo em conta as circunstâncias;
- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação do Balanço intercalar.

5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas *(se aplicável)*

6. (Descrição das reservas)

Opinião

7. Em nossa opinião, o referido Balanço intercalar apresenta de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b), em conformidade com os

princípios contabilísticos aplicáveis em Portugal ao Programa Operacional da Economia.

Ênfases (se aplicável)

8. (Descrição das ênfases)

..... (Local de emissão e data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Denominação da entidade.

(b) Data a que se refere o Balanço intercalar.

(c) Identificar o tipo de órgão de gestão.

APÊNDICE II - Modelo de declaração do revisor oficial de contas

DECLARAÇÃO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao ... (*Organismo Coordenador em que se insere a Medida de apoio ao projecto ou outro destinatário*)

Introdução

1. Para efeitos do disposto no (a), procedemos à verificação da documentação de suporte ao investimento a que respeita o Mapa de Despesas anexo, na quantia de (b), apresentada pelo promotor (c), NIF, no âmbito do projecto de investimento enquadrado na medida do POE, ao qual corresponde o contrato de concessão de incentivos n.º
2. O referido Mapa de Despesas suporta o pedido de pagamento (d) de incentivo a apresentar pelo promotor ao (e) a partir de (f).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do promotor a preparação e apresentação do Mapa de Despesas que satisfaça os requisitos exigidos para a concessão dos incentivos, bem como o cumprimento de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao mesmo.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
 - o referido Mapa de Despesas;
 - a existência de contabilidade actualizada e organizada de acordo com a normalização contabilística nacional; e
 - que as datas de facturas e recibos, ou documentos equivalentes, se compreendem dentro do espaço temporal admissível à elegibilidade do incentivo.
5. Não é da nossa responsabilidade a confirmação da existência física dos investimentos realizados, nem a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 925 - Programa Operacional da Economia, a qual exige que se confirme:
 - a) a legalidade dos documentos de suporte registados no Mapa de Despesas anexo;
 - b) a conformidade dos investimentos realizados com os previstos na candidatura e nas alterações aprovadas e a sua elegibilidade atenta a data da sua realização;
 - c) o cumprimento integral dos procedimentos de pagamento, a adequação da respectiva data e a validade dos documentos de quitação;

- d) a adequada contabilização de tais despesas e do incentivo de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade; e
 - e) o adequado registo contabilístico das fontes de financiamento indicadas pelo promotor (*se aplicável*),
- com vista a verificar que a informação prestada em tal Mapa se encontra em conformidade com os requisitos exigidos.

Reservas (*se aplicável*)

7. (Descrição das reservas)

Declaração

8. Com base no trabalho efectuado verificámos que o Mapa de Despesas anexo satisfaz os requisitos exigidos e que as despesas e os incentivos se encontram contabilizados em conformidade com os princípios contabilísticos(g)

Ênfases (*se aplicável*)

9. (Descrição das ênfases)

..... (Local de emissão e data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e n.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Indicar a disposição legal aplicável.
- (b) Valor total dos documentos comprovativos verificados.
- (c) Denominação da entidade.
- (d) Inserir "intercalar" ou "final" conforme o caso.
- (e) Organismo Coordenador em que se insere a Medida de apoio ao projecto ou outro destinatário.
- (f) Data de conclusão da preparação do Mapa de Despesas e trabalhos de validação
- (g) Indicar, consoante o aplicável:
" _____ geralmente aceites"
ou
"geralmente aceites em Portugal para o sector _____" (indicar o sector).

APÊNDICE III - Modelo de certificação das reavaliações livres

CERTIFICAÇÃO DAS REAVALIAÇÕES LIVRES

Ao ... (*Organismo Coordenador em que se insere a Medida de apoio ao projecto ou outro destinatário*)

Introdução

1. O presente documento destina-se a dar cumprimento à FI n.º 82/2002, de 7 de Novembro de 2002, aprovada pelo Gabinete do Gestor do Programa Operacional da Economia relativamente à reavaliação livre no montante total de _____ (a) efectuada pela (b) das seguintes classes de activos (c)
2. Esta reavaliação teve por base a avaliação efectuada por (d), em(e), de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados:

Responsabilidades

3. A nossa responsabilidade consiste verificar se foi cumprido o disposto nos normativos contabilísticos em vigor e em apreciar de forma independente a razoabilidade da avaliação da classe de activos e em declarar que o valor encontrado não é maior que a quantia recuperável.

Âmbito

4. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, na parte aplicável, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre a reavaliação efectuada. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
- a) da existência dos activos,
 - b) da titularidade dos activos;
 - c) da adequação dos critérios usados na avaliação dos activos;
 - d) de que todos os activos da mesma classe foram sujeitos a reavaliação; e
 - e) do valor atribuído aos activos.
5. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração.

Opinião

6. Com base no trabalho efectuado, certificamos que a reavaliação livre foi efectuada de acordo com os normativos contabilísticos em vigor e que a respectiva quantia escriturada líquida não é maior que a quantia recuperável.

..... (Local de emissão e data)

..... (Assinatura)

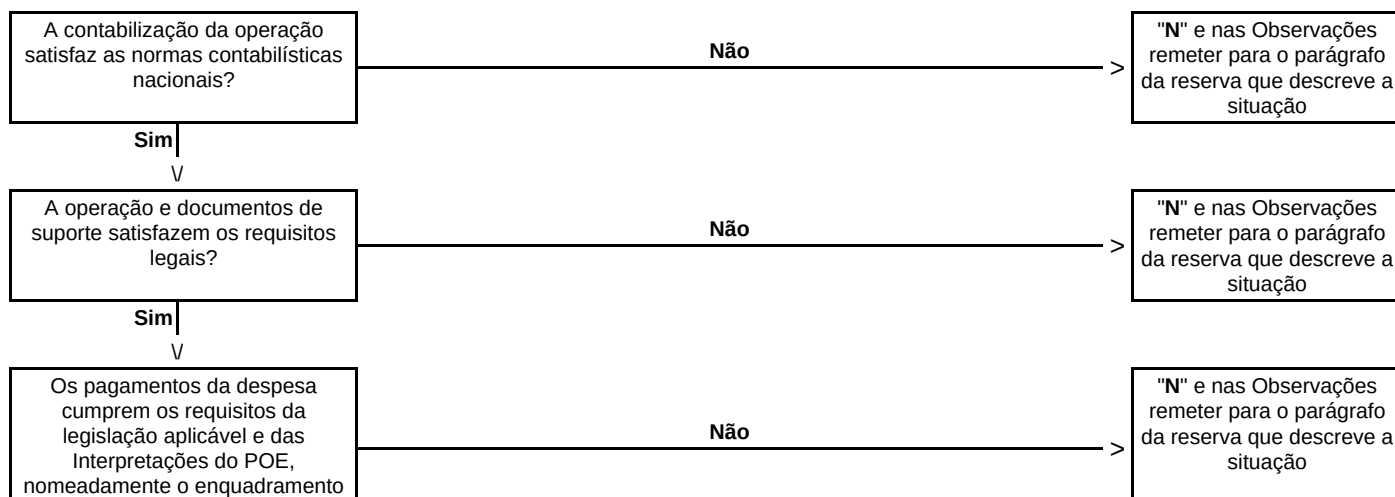
..... (Nome e n.º do ROC)

LEGENDAS

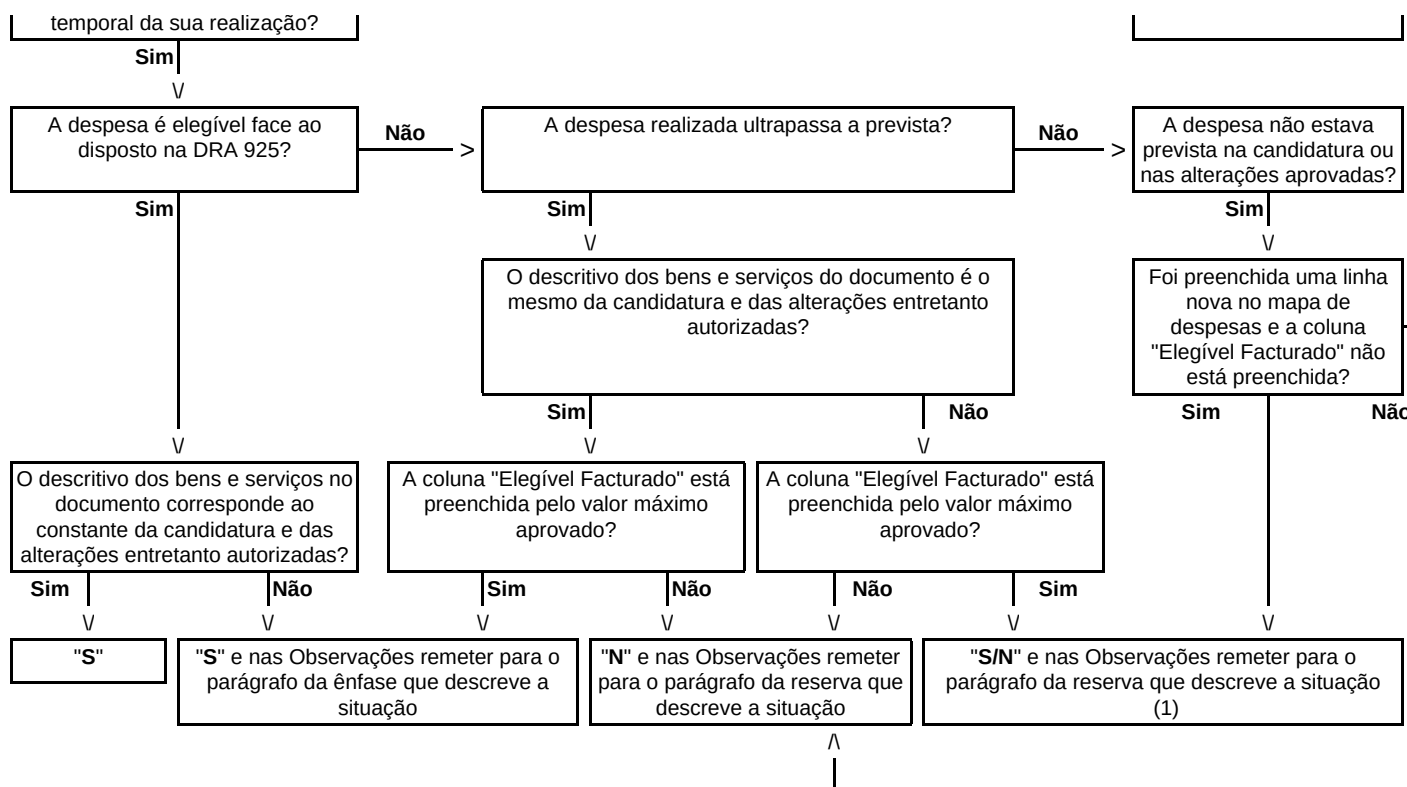
- (a) Quantia resultante da avaliação.
- (b) Denominação da entidade.
- (c) Identificar os activos divididos por classes.
- (d) Identificar os peritos responsáveis pela avaliação.
- (e) Data da avaliação.

ANEXO - Preenchimento do Mapa de Despesas (do Investimento)

Na quadro abaixo consta, a título meramente ilustrativo, um diagrama que resume de forma simplificada, não abrangendo todas as situações contempladas na DRA 925, o modo como deverá ser preenchida a coluna exclusiva do revisor no Mapa de Despesas, nomeadamente se deve colocar um "S" ou "N" e fazer remissão das observações para a Declaração.



Manual do Revisor Oficial de Contas



Nota:

- (1) O preenchimento com o símbolo "S/N" indica que, apesar de o valor ter sido ultrapassado ou não estar previsto, o revisor confirma que os pagamentos foram efectuados, que o documento está em conformidade com os requisitos legais e que foi apropriadamente contabilizado, ficando a decisão da sua futura aceitação a cargo do organismo coordenador do POE.

Directriz de Revisão/Auditoria 930

Programa de Cooperação e de Ajuda Pública ao Desenvolvimento (PROCAD)

Setembro de 2007

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO.....	1 - 7
OBJECTIVO.....	8 - 10
ÂMBITO.....	11
RESPONSABILIDADE.....	12
EXECUÇÃO – REVISÃO / AUDITORIA.....	13 - 23
EXECUÇÃO – EXAME SIMPLIFICADO.....	24 - 29
RELATO.....	30 - 31
ENTRADA EM VIGOR.....	32

Apêndices:

- Apêndice I - Modelo de Relatório do Revisor – Revisão / Auditoria
- Apêndice II - Modelo de Relatório do Revisor – Exame Simplificado

INTRODUÇÃO

1. Através de um conjunto de atribuições previstas no Decreto-Lei nº 120/2007, de 27 de Abril, o Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento, IP (IPAD) tem por missão propor e coordenar a política de cooperação portuguesa e coordenar as actividades de cooperação desenvolvidas por outras entidades públicas que participem na execução daquela política.
- 2 - A acção do IPAD tem em vista o apoio a programas e projectos para o desenvolvimento económico, social e cultural dos países de língua oficial portuguesa e a melhoria das condições de vida das suas populações, sem descurar a sua participação no apoio a outros países.

De um modo geral tais programas e projectos (Projectos) são promovidos e executados por entidades públicas ou privadas quer portuguesas quer dos países destinatários da ajuda ou ainda instituições internacionais, incluindo Organizações Não Governamentais para o Desenvolvimento (ONGD).

3. As ajudas processam-se de acordo com referenciais normativos e regulamentares definidos pelo IPAD, que distinguem entre:
 - Apoio a Programas e Projectos de Desenvolvimento, no âmbito da Cooperação Bilateral e Regional;
 - Apoio à Intervenção das ONGD, no quadro dos concursos de candidaturas anuais de financiamentos, mas que, em qualquer dos casos, se consubstanciam sempre na celebração de contratos (acordos ou protocolos) específicos para cada Projecto, os quais regem todos os aspectos relativos à concessão da ajuda.
4. Nestes contratos são estabelecidos obrigações, critérios, regras e procedimentos aplicáveis, designadamente em termos de objectivos e metas a atingir pelos promotores ou executores (Promotores), de prestação de contas e informações ao IPAD e validação desses elementos pelo revisor oficial de contas (Revisor) e de processamento da ajuda pelo IPAD (o qual é suportado em documentos comprovativos de despesa e nos correspondentes relatos financeiros).
5. Os elementos a validar pelo Revisor assumem, predominantemente, a natureza de informação financeira histórica e são:
 - (a) A Relação das Despesas, que agrupa os documentos comprovativos das despesas realizadas no âmbito do Projecto;
 - (b) O Relatório de Execução, que incide sobre a execução física e financeira do Projecto e o cumprimento de metas e objectivos comprometidos com o IPAD, bem como sobre os efeitos produzidos, sua eficácia, eficiência e sustentabilidade.

Estes elementos podem ter natureza final ou intercalar, neste caso de forma *ad hoc* ou com periodicidade anual ou inferior.

6. Decorrente da heterogeneidade dos Projectos e da consequente especificidade contratual das obrigações de prestação de contas a cargo do Promotor, a intervenção do Revisor incide sobre:
 - A Relação das Despesas; ou
 - A Relação das Despesas e o Relatório de Execução.e assume um de dois tipos:
 - Revisão / Auditoria; ou
 - Exame Simplificado.

Cada um destes tipos de intervenção tem âmbito de verificação e conclusão diferenciados e, consequentemente, conduz à emissão de um Relatório com conclusão em forma e com grau de segurança também diferentes.

7. A Relação das Despesas e o Relatório de Execução são enviados pelo Promotor ao IPAD já acompanhados pelo respectivo Relatório do Revisor, o qual é dirigido exclusivamente ao IPAD.

OBJECTIVO

8. O objectivo da presente Directriz é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar pelo Revisor e quanto à forma e conteúdo do Relatório a emitir pelo mesmo.
9. O âmbito e a definição dos procedimentos concretos a executar, bem como os modelos de Relatório do Revisor foram previamente acordados com o IPAD.
10. Decorrente da heterogeneidade dos Projectos objecto de apoio pelo IPAD e do tipo de trabalho a desenvolver referidos nos parágrafos 2 a 6, esta DRA pode não prever todas as situações e a sua aplicação pode ter de ser ajustada aos específicos termos de referência contratualmente estabelecidos entre o Promotor e o IPAD e/ou entre o Revisor e o IPAD.

ÂMBITO

11. Conforme referido no parágrafo 6, o âmbito de intervenção do Revisor, assenta sobre a Relação das Despesas, ou sobre esta e o Relatório de Execução, e pode consistir em:
 - Revisão / Auditoria; ou
 - Exame Simplificado.

RESPONSABILIDADE

12. A responsabilidade do Revisor é executar adequadamente os procedimentos descritos nesta DRA e/ou acordados nos termos referidos no parágrafo 10, consistindo, basicamente, em verificar a Relação das Despesas e o Relatório de Execução (quando for o caso) com vista a emitir o respectivo Relatório do Revisor, com as exclusões referidas nesta DRA.

EXECUÇÃO – REVISÃO / AUDITORIA

13. Neste tipo de trabalho o Revisor, para além da Relação das Despesas, do Relatório de Execução e da restante evidência documental exigida no respectivo dossier de pedido de pagamento, tem acesso à contabilidade do Promotor e a outros elementos de confirmação interna e externa, devendo, neste caso, aplicar os procedimentos de confirmação próprios de uma revisão / auditoria que lhe proporcionem um grau de segurança aceitável para emitir o Relatório do Revisor segundo o modelo do Apêndice I.
14. Para o efeito deve o Revisor observar o disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente na DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, e ter especificamente em conta o que se indica nos parágrafos seguintes.

Procedimentos de Verificação

15. A verificação incidirá sobre a Relação das Despesas e o Relatório de Execução apresentados pelo Promotor, sendo efectuada quando ocorra a apresentação de um pedido de pagamento de ajudas (numa base semestral, anual ou outra contratualmente definida).

Assim, serão verificados os aspectos financeiros e documentais relacionados com cada um dos referidos pedidos de pagamento.
16. Salvo quando contratado com o IPAD (e sem prejuízo da ponderação pelo Revisor quanto ao grau de confiança e segurança que pode proporcionar no seu relatório) são excluídas do âmbito do trabalho do Revisor as verificações da existência física dos investimentos realizados, da organização interna e do cumprimento de obrigações legais ou contratuais do promotor não contempladas nesta DRA, bem como do funcionamento das entidades intervenientes na gestão operacional do Projecto, embora as verificações realizadas no âmbito deste trabalho possam vir a potenciar acções futuras das entidades responsáveis pela sua gestão.
17. O Revisor deve verificar se a Relação das Despesas e o Relatório de Execução obedecem aos modelos definidos pelo IPAD e se especificam devidamente todos os elementos previstos nos respectivos modelos.
18. Tendo por base o pedido de pagamento, a Relação das Despesas e o Relatório de Execução apresentados pelo Promotor, o Revisor deverá verificar os elementos que permitam concluir sobre o sistema administrativo e contabilístico utilizado pelo Promotor, nomeadamente se:
 - a) Existe o dossier do Projecto, devidamente organizado com todos os documentos susceptíveis de comprovar

as declarações prestadas na candidatura e actualizadas ao longo da execução do mesmo, de acordo com o estabelecido pelo IPAD; e

- b) Todas as despesas associadas ao Projecto estão suportadas documentalmente de forma adequada.

Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte

19. Compete ao Revisor apreciar a conformidade das operações e dos respectivos documentos com a legislação aplicável, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou doutra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

- a) A forma legal dos documentos de despesa quanto à denominação social, morada e número de contribuinte do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente, tendo em atenção as especificidades locais dos documentos;
- b) O conteúdo dos documentos de despesa quanto à:
 - Discriminação, com objectividade, dos bens e serviços adquiridos;
 - Menção ao imposto sobre o valor acrescentado ou outro equivalente, o qual, quando dedutível, não é participado;
- c) A existência de escrituras e registos, sempre que a aquisição dos bens exija tal formalidade (bens imóveis, veículos motorizados, etc.);
- d) A conformidade dos contratos de prestações de serviços com os respectivos documentos de despesas, sempre que estes refiram tais contratos;
- e) Apor ou verificar que está aposto no documento original de despesa um carimbo que refira, pelo menos, "CO-FINANCIADO PELO IPAD".

Elegibilidade das Despesas

20. Sendo a determinação da elegibilidade das despesas da responsabilidade do IPAD, é da responsabilidade do Revisor, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou doutra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito:

- a) Rever as despesas apresentadas quanto à sua efectividade, regularidade e suporte documental, nos termos referidos no parágrafo 19, assinalando as que não estejam devidamente suportadas;
- b) Verificar a data de realização das despesas, confirmando a sua elegibilidade temporal, considerando que a realização das despesas deve ser posterior à candidatura, exceptuando casos devidamente autorizados pelo IPAD;
- c) Verificar o valor e a natureza das despesas e a sua conformidade com a candidatura, comparando os bens ou serviços adquiridos com os constantes da candidatura aprovada e de eventuais alterações aceites pelo IPAD. As discrepâncias que existirem podem ter origem nas situações seguintes:
 - A despesa prevista na candidatura ou nas alterações aprovadas foi ultrapassada pela despesa realizada;
 - Haver despesas não previstas na candidatura ou nas alterações aprovadas (o que inclui, por exemplo, alterações de quantidades e bens tecnologicamente distintos), as quais devem ser objecto de identificação na Relação das Despesas.
- d) Independentemente de o valor ter sido ultrapassado, ou não estar previsto, o Revisor deverá confirmar se os documentos estão em conformidade com os requisitos legais e foram apropriadamente contabilizados e pagos, ficando a decisão da sua elegibilidade a cargo do IPAD.
- e) Apurar se existe evidência contabilística de reduções às despesas apresentadas, através de anulações, de notas de crédito emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços envolvidos ou de abates de imobilizado, relativos a retomas consideradas no pagamento do investimento;
- f) Verificar se os montantes expressos na Relação das Despesas estão valorizados de acordo com a taxa de câmbio em vigor na data do seu pagamento. Na impossibilidade, ou manifesta dificuldade, de terem sido aplicadas as taxas efectivas de câmbio em vigor em cada momento de pagamento, verificar se as taxas de

câmbio utilizadas se afiguram razoáveis, caso contrário aplicar para os pagamentos realizados, em cada mês, a taxa média de câmbio correspondente a esse mês, publicada pelo Banco de Portugal ou pelo Banco Central do país onde os pagamentos foram realizados;

- g) Verificar se as despesas comparticipadas pelo IPAD são objecto de comparticipação por outras instituições e se o montante total das comparticipações não excede o valor daquelas despesas.
21. Deverão ser analisados pelo Revisor os pagamentos das despesas apresentadas pelo Promotor relativas ao Projecto que, em regra, serão feitos através de contas bancárias. De entre os procedimentos a efectuar há que:
- a) Identificar as contas bancárias utilizadas pelo Promotor para pagamento das despesas apresentadas;
 - b) Confirmar que o Promotor é titular das contas bancárias utilizadas no pagamento das despesas ou, nos casos em que não tenha sido o pagador directo das mesmas, daquelas que utilizou no reembolso à entidade pagadora;
 - c) Confirmar os pagamentos efectuados pelo Promotor, verificando os débitos em conta, através da análise dos extractos das contas bancárias e de outros documentos bancários eventualmente existentes;
 - d) Confirmar o valor dos pagamentos efectuados com os correspondentes montantes inscritos nos documentos de despesa, quantificando eventuais descontos de pronto pagamento, não deduzidos ao valor do investimento ou da despesa elegível;
 - e) Existindo investimentos com recurso a locação financeira, confirmar se os respectivos pagamentos constantes da Relação das Despesas correspondem apenas às amortizações de capital incluídas nas rendas já pagas e comprovar o exercício da opção de compra ou compromisso expresso nesse sentido.

Contabilidade do Promotor

22. O Revisor deve verificar se foi efectuada a adequada relevação contabilística das despesas associadas ao Projecto, apresentadas no pedido de pagamento, estando todos os documentos escriturados de acordo com as normas e princípios contabilísticos aplicáveis localmente.

Pedido de pagamento final

23. Aquando do pedido de pagamento final, para além dos procedimentos referidos nos parágrafos anteriores, deve o Revisor:
- a) Considerar como data de conclusão do projecto a data do último documento de despesa cujo pagamento tenha ocorrido nos 90 dias posteriores à data da sua emissão ou 30 dias após a recepção da última tranche do subsídio caso o pagamento pelo executor esteja pendente da antecipação da respectiva verba pelo IPAD;
 - b) Verificar se as fontes de financiamento consideradas pelo Promotor no mapa de Financiamento do Projecto estão correctamente evidenciadas nas demonstrações financeiras e suportadas em documentação adequada.

EXECUÇÃO - EXAME SIMPLIFICADO

24. O Revisor pode não ter acesso aos registos contabilísticos e a outros elementos de confirmação substancial interna ou externa das operações listadas e documentadas. Nesta situação, o seu trabalho está normalmente limitado à análise dos documentos constantes no dossier de pedido de pagamento (Relação das Despesas, Relatório de Execução e respectiva documentação anexa) e consiste sobretudo em verificações de conformidade formal da referida documentação, que lhe proporcionam um grau de segurança moderado para emitir o Relatório do Revisor segundo o modelo do Apêndice II.
25. Neste caso, deve o Revisor observar o disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente na DRA 910 – Exames Simplificados e ter especificamente em conta o que se indica nos parágrafos seguintes.

Procedimentos de Verificação

26. A verificação terá como suporte a Relação das Despesas e o Relatório de Execução apresentados pelo Promotor, sendo efectuada quando ocorra a apresentação de um pedido de pagamento de ajudas (numa base

semestral, anual ou outra contratualmente definida).

Assim, serão verificados os aspectos financeiros e documentais relacionados com cada um dos referidos pedidos de pagamento.

27. Salvo quando contratado de forma distinta com o IPAD, as verificações incidem apenas sobre a evidência documental exigida no dossier de pedido de pagamento, sendo excluídas, nomeadamente, verificações contabilísticas ou doutra natureza destinadas ao conhecimento e confirmação da efectividade das operações, da existência física dos investimentos realizados, da organização interna e do cumprimento de obrigações legais ou contratuais do promotor ou do funcionamento das entidades intervenientes na gestão operacional do Projecto.
28. A Relação das Despesas e o Relatório de Execução deverão obedecer aos modelos definidos pelo IPAD, competindo ao Revisor verificar se os mesmos especificam devidamente todos os elementos previstos nos respectivos modelos.
29. Exceptuadas as verificações que pressuponham o acesso à contabilidade do Promotor (à partida excluídas conforme referido no parágrafo 28.), no que se refere às verificações relacionadas com:
 - Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte;
 - Elegibilidade das Despesas;
 - Pagamentos;
 - Pedido de pagamento final,

O Revisor deve aplicar, com as necessárias adaptações, os procedimentos referidos nos parágrafos 15 a 22 e 24 acima, em tudo o que a evidência documental exigida no dossier de pedido de pagamento o permita.

RELATO

30. O relatório a emitir deverá obedecer ao modelo constante do Apêndice I ou do Apêndice II, consoante o tipo de trabalho a executar.
31. O Relatório do Revisor deve conter em anexo a Relação das Despesas e o Relatório de Execução sobre os quais incidiu o seu trabalho, qualquer que seja o respectivo suporte.

ENTRADA EM VIGOR

32. A presente DRA aplica-se aos Relatórios do Revisor a emitir em ou após 1 de Setembro de 2007.

APÊNDICE I

Modelo de Relatório do Revisor – Revisão / Auditoria

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento,

Introdução

1. Na sequência do Contrato de Concessão de Ajudas ao Desenvolvimento (a) assinado entre o IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento e o Promotor (b) , procedemos à verificação da documentação de suporte a que respeita a Relação das Despesas anexa, no montante global de (c) euros, bem como do correspondente Relatório de Execução (d), apresentados pelo referido Promotor conforme os termos do mencionado contrato e as normas de enquadramento aplicáveis.
2. A referida Relação das Despesas e o Relatório de Execução (e) (d) suportam o pedido de pagamento de comparticipação no montante global de (f) euros a apresentar pelo Promotor, referente ao período de (g).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação da Relação das Despesas e do Relatório de Execução (d) que satisfaçam os requisitos exigidos para o processamento dos co-financiamentos e de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao mencionado Contrato de Concessão de Ajudas.

4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
- A Relação das Despesas e o Relatório de Execução (d);
 - A existência de contabilidade actualizada e organizada de acordo com a normalização contabilística aplicável;
 - Que as datas de facturas e recibos, ou documentos equivalentes, estão compreendidas dentro do espaço temporal admissível à elegibilidade do incentivo.
5. É ainda/Não é (h) da nossa responsabilidade a confirmação da existência física dos investimentos realizados e/nem (h) a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão / Auditoria (DRA) 930 – Programa de Cooperação e de Ajuda Pública ao Desenvolvimento (PROCAD), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança aceitável sobre se a informação prestada em tal Relação das Despesas e Relatório de Execução (d) se encontra em conformidade com os requisitos exigidos. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
- a) da legalidade dos documentos de suporte registados na Relação das Despesas anexa;
 - b) da conformidade das despesas realizadas com o previsto na candidatura e nas alterações aprovadas bem como a sua elegibilidade;
 - c) do cumprimento integral dos procedimentos de pagamento, a adequação da respectiva data e a validade dos documentos de quitação;
 - d) da adequada contabilização de tais despesas e dos financiamentos obtidos.
7. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das reservas)

Opinião (sem reservas)

9. Com base no trabalho efectuado somos de opinião que:
- a) A Relação das Despesas anexa satisfaz os requisitos exigidos, as despesas foram realizadas no âmbito do Projecto e as mesmas, assim como os financiamentos obtidos, encontram-se contabilizados em conformidade com os princípios contabilísticos aplicáveis em (i).
 - b) O Relatório de Execução (d) anexo evidencia, em todos os aspectos materialmente relevantes, a situação decorrente da execução do Projecto no período de (g).

(Ou alternativamente)

Opinião (com reservas)

9. Com base no trabalho efectuado somos de opinião que, excepto quanto ao(s) efeito(s) decorrentes do referido(s) no(s) parágrafo(s) 8 acima:
- a) A Relação das Despesas anexa satisfaz os requisitos exigidos, as despesas foram realizadas no âmbito do Projecto e as mesmas, assim como os financiamentos obtidos, encontram-se contabilizados em conformidade com os princípios contabilísticos aplicáveis em (i).
 - b) O Relatório de Execução (d) anexo evidencia, em todos os aspectos materialmente relevantes, a situação decorrente da execução do Projecto no período de (g).

Ênfases (se aplicável)

10. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:

(Descrição das ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice I – Legenda:

- a) Número e a data do contrato.
- b) Nome ou denominação do Promotor, NIF e local da Sede.
- c) Montante total que consta na Relação das Despesas.
- d) Omitir a menção ao Relatório de Execução e ajustar o texto em conformidade sempre que esta peça não seja objecto do trabalho do Revisor)
- e) Especificar: intercalares/finais.
- f) Montante total que consta no pedido de pagamento.
- g) Especificar qual o trimestre, semestre ou ano, ou as datas de início e termo do período em causa.
- h) Especificar qual a situação aplicável e ajustar o texto em conformidade.
- i) País ou espaço económico onde vigora o referencial contabilístico seguido.

APÊNDICE II

Modelo de Relatório do Revisor – Exame Simplificado

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento,

Introdução

1. Na sequência do Contrato de Concessão de Ajudas ao Desenvolvimento (a) assinado entre o IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento e o Promotor (b) , procedemos à verificação da documentação de suporte a que respeita a Relação das Despesas anexa, no montante global de (c) euros, bem como do correspondente Relatório de Execução (d), apresentados pelo referido Promotor conforme os termos do mencionado contrato e as normas de enquadramento aplicáveis.
2. A referida Relação das Despesas e o Relatório de Execução (e) (d) suportam o pedido de pagamento de comparticipação no montante global de (f) euros a apresentar pelo Promotor, referente ao período de (g).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação da Relação das Despesas e do Relatório de Execução (d) que satisfaçam os requisitos exigidos para o processamento dos co-financiamentos e de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao mencionado Contrato de Concessão de Ajudas.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
 - A Relação das Despesas e o Relatório de Execução (d);
 - Que as datas de facturas e recibos, ou documentos equivalentes, se compreendem dentro do espaço temporal admissível à elegibilidade do incentivo.
5. Não é da nossa responsabilidade a verificação da existência de contabilidade actualizada e organizada de acordo com a normalização contabilística aplicável nem da existência física dos investimentos realizados ou a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão / Auditoria (DRA) 930 – Programa de Cooperação e de Ajuda Pública ao Desenvolvimento (PROCAD), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança moderado sobre se a informação prestada na Relação das Despesas e no Relatório de Execução (d) se encontra em conformidade com os requisitos exigidos. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
- a) da legalidade dos documentos de suporte registados na Relação das Despesas anexa;
 - b) da conformidade das despesas realizadas com o previsto na candidatura e nas alterações aprovadas bem como a sua elegibilidade;
 - c) do cumprimento dos procedimentos de pagamento, a adequação da respectiva data e a validade dos documentos de quitação,
7. Um exame simplificado proporciona, por conseguinte, menos segurança do que uma revisão/auditoria e, consequentemente, não estamos em condições de expressar uma opinião de revisão/auditoria.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das reservas)

Conclusão (sem reservas)

9. Com base no trabalho efectuado, o qual foi executado tendo em vista a obtenção de um nível de segurança moderado, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que:
- a) A Relação das Despesas anexa não esteja isenta de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com os requisitos exigidos no âmbito do Projecto;
 - b) O Relatório de Execução (d) anexo não esteja isento de distorções materialmente relevantes que obstem a que evidencie a situação decorrente da execução do Projecto no período (g).

(Ou alternativamente)

Conclusão (com reservas)

9. Com base no trabalho efectuado, o qual foi executado tendo em vista a obtenção de um nível de segurança moderado, e excepto quanto ao(s) efeito(s) decorrentes do referido(s) no(s) parágrafo(s) 8 acima, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que:
- a) A Relação das Despesas anexa não esteja isenta de distorções materialmente relevantes que afectem a sua conformidade com os requisitos exigidos no âmbito do Projecto;
 - b) O Relatório de Execução (d) anexo não esteja isento de distorções materialmente relevantes que obstem a que evidencie a situação decorrente da execução do Projecto no período (g).

Ênfases (se aplicável)

10. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:
(Descrição das ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice II – Legenda:

- a) Número e a data do contrato.
- b) Nome ou denominação do Promotor, NIF e local da Sede.
- c) Montante total que consta na Relação das Despesas.

- d) Omitir a menção ao Relatório de Execução e ajustar o texto em conformidade sempre que esta peça não seja objecto do trabalho do Revisor)
- e) Especificar: intercalares/finais.
- f) Montante total que consta no pedido de pagamento.
- g) Especificar qual o trimestre, semestre ou ano, ou as datas de início e termo do período em causa.

Projecto Directriz de Revisão/Auditoria 935

PROGRAMA DE INTERVENÇÃO DO TURISMO (PIT)

Maio de 2008

	Parágrafos
INTRODUÇÃO.....	1 - 4
OBJECTIVO.....	5 - 6
ÂMBITO.....	7
RESPONSABILIDADE.....	8
EXECUÇÃO.....	9 - 22
<i>Procedimentos de Verificação Genéricas.....</i>	<i>10 - 13</i>
<i>Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte.....</i>	<i>14</i>
<i>Elegibilidade das Despesas.....</i>	<i>15 - 16</i>
<i>Contabilidade do Promotor.....</i>	<i>17 - 18</i>
<i>Pedido de Pagamento Final.....</i>	<i>19 - 22</i>
ENTRADA EM VIGOR.....	23
APÊNDICES	
Apêndice I – Modelo de Relatório do Revisor - Linha de Apoio I	
Apêndice II – Modelo de Relatório do Revisor - Linha de Apoio II	

Projecto de Directriz de Revisão/Auditoria 935

PROGRAMA DE INTERVENÇÃO DO TURISMO (PIT)

Maio de 2008

INTRODUÇÃO

1. No âmbito da política definida para o Sector do Turismo, o Ministério da Economia e da Inovação implementou, através do Despacho Normativo 20/2007, de 7 de Maio, do Secretário de Estado do Turismo, o Programa de Intervenção do Turismo (PIT) que tem em vista, por um lado, incentivar as intervenções prioritárias de interesse público que visem a qualificação da oferta em complemento do investimento empresarial e, por outro, alargar as opções de investimento com vista a estimular o investimento público nas actividades de organização e divulgação de eventos de grande dimensão que contribuam para a promoção da imagem de Portugal enquanto destino turístico.
2. O PIT compreende duas linhas de apoio, enquadradas no referido Despacho Normativo, que se estruturam do seguinte modo:
 - Linha de Apoio I - *Território, destinos e produtos turísticos*, assente nas noções de pólo turístico e de produto turístico estratégico, visa a valorização turística dos recursos naturais e patrimoniais das regiões bem como a requalificação dos destinos turísticos tradicionais. A relevância dos factores ambientais, de qualidade e de desenvolvimento tecnológico é sublinhada através da previsão de majoração das taxas de incentivo definidas;

- Linha de Apoio II - *Eventos para a projecção do destino Portugal*, centrada no desafio permanente da concretização da política governamental de promoção da imagem do País, enquanto destino turístico de excelência, através de um apoio mais explícito aos eventos cujo potencial de promoção efectiva justifica a intervenção pública.

3. Os Promotores habilitados a concorrer ao PIT são os seguintes:

Linha de Apoio I

- a) Entidades públicas;
- b) Quaisquer outras entidades jurídicas desde que uma ou mais entidades públicas exerçam uma influência dominante na sua gestão; e
- c) Pessoas colectivas sem fins lucrativos que tenham a posse de património cultural edificado e pessoas colectivas de utilidade pública, desde que não possam aceder aos sistemas de incentivos aplicáveis ao investimento privado.

Linha de Apoio II

- a) Entidades detentoras dos direitos de organização de eventos ou, quando a realização destes não dependa da aquisição de quaisquer direitos, entidades públicas com competência na área do turismo; e
- b) Entidades públicas com competência na área do turismo, quando em associação com entidades que detenham os direitos de organização a que se refere a alínea anterior.

4. De acordo com o referido Despacho Normativo, o Revisor Oficial de Contas (adiante designado por Revisor) intervém:

- a) Para a Linha de Apoio I, na verificação financeira do Projecto, com base no Mapa de Despesas do Investimento e no Mapa de Financiamento, apresentados pelo Promotor, tendo em vista a emissão do Relatório do Revisor (o qual, no mencionado Despacho Normativo, é designado como “Declaração de Despesa de Investimento”), no qual este confirma a realização e o pagamento das despesas de investimento, a existência do respectivo fluxo financeiro associado, a correcta contabilização das despesas na contabilidade do Promotor, bem como a inexistência de qualquer nota de crédito relativa a tais despesas; e
- b) Para a Linha de Apoio II, na verificação financeira do Projecto, com base no Mapa de Despesas do Investimento e no Mapa de Financiamento (o qual inclui Receitas e Patrocínios), apresentados pelo Promotor, tendo em vista a emissão do Relatório do Revisor, no qual este confirma o valor do investimento total do evento, a realização e o pagamento das despesas relativas a honorários, direitos de organização e promoção internacional, bem como o montante das receitas e patrocínios relacionados.

OBJECTIVO

5. O objectivo da presente DRA é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar pelo Revisor e à forma e ao conteúdo dos relatórios que tem que emitir.
6. O âmbito e a definição dos procedimentos concretos a executar, bem como os modelos de Relatório do Revisor, foram previamente debatidos e acordados com o Turismo de Portugal, IP.

ÂMBITO

7. Conforme referido no parágrafo 4, a intervenção do Revisor consiste na verificação financeira dos Projectos inseridos na Linha de Apoio I e Linha de Apoio II, com base nos mapas aí mencionados, em fase intercalar e/ou final.

RESPONSABILIDADE

8. A responsabilidade do Revisor é executar adequadamente os procedimentos descritos nesta DRA, os quais consistem, basicamente, em verificar cada um dos Mapas de Despesa do Investimento ou, no caso da Linha de Apoio II também, os Mapas de Financiamento e emitir o respectivo Relatório do Revisor, com as exclusões referidas no parágrafo 10.

EXECUÇÃO

9. Dado que o Revisor intervém sobre informação financeira histórica, a qual não representa um conjunto completo de demonstrações financeiras e tendo em conta o objectivo do trabalho e respectivo relatório a emitir, deve o Revisor observar o disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente na DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, e ter especificamente em conta o que se indica nos parágrafos seguintes. Para que possa levar a cabo as suas funções o revisor deverá ter acesso à respectiva contabilidade do Promotor e a outros meios de confirmação quer internos quer externos.

Procedimentos de Verificação Genéricos

10. A verificação incide sobre cada um dos Mapas de Despesa do Investimento apresentados pelo Promotor, sendo efectuada sempre que ocorra a apresentação de um pedido de pagamento de incentivos com base na comunicação de investimentos realizados e pagos. No caso dos pedidos de pagamento finais, a verificação incide também sobre o respectivo Mapa de Financiamento.

Assim, serão verificados os aspectos financeiros e documentais relacionados com cada um dos referidos pedidos de pagamento.

Serão excluídas as verificações: (i) da existência física dos investimentos realizados, (ii) da organização interna e (iii) do cumprimento de obrigações legais ou contratuais do Promotor não contempladas nesta DRA.

11. Como descrito no parágrafo 2, o PIT integra duas linhas de apoio sobre as quais é necessária a intervenção do Revisor. Apesar de o âmbito do trabalho poder ser, em alguns casos, ligeiramente diferente nas duas linhas de apoio, nesta DRA, nos parágrafos seguintes, são descritos os procedimentos de verificação do Revisor, que são, regra geral, comuns a ambas as Linhas de Apoio bem como, no final, os procedimentos adicionais que devem ser efectuados caso o revisor esteja em presença de um Projecto de Linha de Apoio II.
12. O Revisor deve verificar se o Mapa de Despesas do Investimento e o Mapa de Financiamento obedecem aos modelos definidos pelo Turismo de Portugal, IP e se especificam, devidamente, todos os elementos previstos nos respectivos modelos.
13. Tendo por base o pedido de pagamento, o Mapa de Despesas do Investimento e o Mapa de Financiamento apresentados pelo Promotor, o Revisor deve verificar os elementos que consideramos necessários que lhe permitam concluir sobre o sistema administrativo e contabilístico utilizado pelo Promotor, nomeadamente se:
- a) Existe o dossier do Projecto, devidamente organizado com todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestadas na candidatura e actualizadas ao longo da execução do mesmo, de acordo com o estabelecido pelo Turismo de Portugal, IP; e
 - b) Todas as despesas associadas ao Projecto estão suportadas documentalmente de forma adequada.

Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte

14. Compete ao Revisor apreciar a conformidade das operações e dos respectivos documentos com a legislação aplicável, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou de outra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito, designadamente quanto aos seguintes aspectos:
- a) A forma legal dos documentos de despesa, quanto à denominação social, morada e número de contribuinte do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente;
 - b) O conteúdo dos documentos apresentados quanto à:
 - Discriminação, com objectividade, dos bens e serviços adquiridos;
 - Menção ao IVA (note-se que, quando dedutível, o IVA não é participativo).
 - c) As escrituras e registos, sempre que a aquisição dos bens exija tal formalidade;
 - d) A conformidade formal dos contratos de prestações de serviços e de obras públicas, sempre que os documentos de despesa os refiram, face aos procedimentos aplicáveis:
 - na contratação pública (Decreto-Lei nº 197/99, de 8 de Junho);

- no regime jurídico das empreitadas (Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março) e
 - na lei orgânica do Tribunal de Contas (Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).
- e) A existência de conta bancária específica nos Projectos da Linha de Apoio I e, quando contratualmente exigido, nos Projectos da Linha de Apoio II;
- f) Que, no caso dos Projectos da Linha de Apoio I, está aposto no documento original um carimbo que refere o Programa, número da candidatura e percentagem de imputação da despesa face ao total do documento, bem como o valor de imputação caso a referida percentagem seja diferente de 100%.

Elegibilidade das Despesas

15. A determinação da elegibilidade das despesas da responsabilidade do Turismo de Portugal, IP. Assim, é da responsabilidade do Revisor, apenas, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou de outra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito:
- a) Rever as despesas apresentadas quanto à sua efectiva realização, regularidade e suporte documental, nos termos referidos no parágrafo 14, assinalando as que não estejam devidamente suportadas;
 - b) Verificar a data de realização das despesas, confirmando a sua elegibilidade temporal, considerando que a realização das despesas deve ser posterior à candidatura, com excepção dos casos devidamente autorizados pelo Turismo de Portugal, IP;
 - c) Verificar o valor e a natureza das despesas e a sua conformidade com a candidatura, comparando os bens ou serviços adquiridos com os constantes da candidatura aprovada e de eventuais alterações subsequentes aceites pelo Turismo de Portugal, IP. As discrepâncias que existirem podem ter origem nas situações seguintes:
 - O montante da despesa prevista na candidatura ou nas alterações aprovadas foi ultrapassado pelo montante da despesa realizada;
 - Haver despesas não previstas na candidatura ou nas alterações aprovadas (o que inclui, por exemplo, alterações de quantidades e bens tecnologicamente distintos), as quais devem ser objecto de identificação no Mapa das Despesas do Investimento.
 - d) Verificar, independentemente de o valor ter sido ultrapassado, ou não estar previsto, se, os documentos estão em conformidade com os requisitos legais e se foram apropriadamente contabilizados e pagos, ficando a decisão da sua elegibilidade a cargo do Turismo de Portugal, IP;
 - e) Apurar se existe evidência contabilística de reduções às despesas apresentadas, através de anulações, de notas de crédito emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços envolvidos ou de abates de imobilizado, relativos a retomas consideradas no pagamento do investimento;
 - f) Verificar se os montantes expressos no Mapa das Despesas de Investimento estão valorizados de acordo com a taxa de câmbio em vigor na data do seu pagamento;
 - g) Verificar se existem investimentos que integrem custos internos da entidade incluídos na conta “Trabalhos para a própria entidade”, aceitando, em princípio, apenas os investimentos que, apesar de registados de tal modo, consiga comprovar que constituem aquisições ao exterior; e
 - h) Verificar se existem desvios, no caso de Projectos da Linha de Apoio II, face ao investimento total previsto inscrito na candidatura, atento o disposto no art.º 9.º do Anexo II do referido Despacho Normativo.
16. Devem também ser analisados os pagamentos das despesas apresentadas pelo Promotor relativas ao Projecto, os quais, em regra, serão feitos através de conta bancária. De entre os procedimentos a efectuar pelo Revisor há que destacar:
- a) Identificar as contas bancárias utilizadas pelo Promotor para pagamento das despesas apresentadas;
 - b) Verificar se o Promotor é titular das contas bancárias utilizadas no pagamento das despesas;
 - c) Verificar se os pagamentos efectuados pelo Promotor foram efectuados através de contas das quais é titular

verificando os correspondentes débitos em conta através da análise dos extractos de conta bancária e de outros documentos bancários eventualmente existentes;

- d) Verificar se existe correspondência entre o valor dos pagamentos efectuados e os montantes inscritos nos respectivos documentos de despesa, e quantificar eventuais descontos de pronto pagamento não deduzidos, pelo Promotor, ao valor do investimento;
- e) Existindo aceites de letras a fornecedores/prestadores de serviços, verificar o pagamento de tais letras e de outras eventualmente aceites para reforma daquelas;
- f) Existindo investimentos com recurso a locação financeira, verificar se o investimento potencialmente elegível, pago, constante no Mapa de Despesas do Investimento corresponde às amortizações de capital incluídas nas rendas já pagas, até ao limite do valor de mercado do bem objecto do contrato, e verificar se foi, exercida, efectivamente, a opção de compra ou o compromisso expresso nesse sentido;
- g) Identificar as situações de pagamentos em numerário, evidenciando a sua inelegibilidade, quando o montante da despesa individual ultrapassar 250 euros ou o acumulado dos pagamentos em numerário o montante máximo de 5% do investimento elegível.

Contabilidade do Promotor

- 17. O Revisor deve verificar se foi efectuada a adequada relevação contabilística das despesas associadas ao Projecto, apresentadas nos pedidos de pagamento, e se todos os documentos estão escriturados de acordo com as normas e princípios contabilísticos aplicáveis.
- 18. O Revisor deve ainda verificar se o sistema contabilístico utilizado apresenta uma desagregação específica do Projecto que possibilite a fácil identificação e verificação de todos os movimentos afectos ao mesmo.

Pedido de Pagamento Final

- 19. As verificações a efectuar pelo revisor sobre o pedido de pagamento final, para além dos procedimentos de verificação referidos nos parágrafos anteriores, devem incluir ainda as que, seguidamente, se especificam.
- 20. Considera-se como data de conclusão do Projecto a data da última factura integrante do mesmo, a qual deverá ser paga no prazo máximo de 90 dias posteriores à sua emissão.
- 21. O Revisor deve verificar se as fontes de financiamento consideradas pelo Promotor no Mapa de Financiamento do Projecto estão correctamente evidenciadas nas demonstrações financeiras e suportadas em documentação adequada. Para tal o Revisor deverá examinar o Mapa de Financiamento do Projecto, e deverá efectuar, entre outros, os seguintes procedimentos:
 - a) Fundo Patrimonial/Fundos Próprios/Capitais Próprios:
 - i. Verificação dos movimentos ocorridos nas respectivas rubricas;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários correspondentes.
 - b) Financiamentos bancários:
 - i. Verificação do contrato de financiamento;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários (utilização e reembolsos) ocorridos entre a data de início e a data de fim do Projecto e quantificação do capital em dívida na data do pedido de pagamento em análise.
 - c) Financiamentos por locação financeira:
 - i. Verificação do contrato de locação (e documentação adicional/ complementar) e da sua efectiva adequação em termos de afectação ao Projecto;
 - ii. Verificação da ocorrência, dos fluxos monetários relativos ao pagamento das respectivas rendas.
 - d) Financiamentos por incentivos não reembolsáveis:
 - i. Verificação da documentação que comprova a atribuição dos incentivos não reembolsáveis;

- ii. Verificação da ocorrência dos fluxos financeiros associados e da sua adequada contabilização.
- e) Financiamentos por incentivos reembolsáveis:
 - i. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários correspondentes aos incentivos já recebidos;
 - ii. Verificação do cumprimento, efectivo, do Plano de Reembolsos acordado com o Organismo interveniente.
- 22. Para os Projectos da Linha de Apoio II, o Revisor deve ainda verificar, no mapa de Financiamento, a adequada discriminação do montante das receitas e patrocínios.

ENTRADA EM VIGOR

- 23. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em ou após dia 1 de Julho de 2008.

APÊNDICE I Modelo de Relatório do Revisor - Linha de Apoio I

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS Ao Turismo de Portugal, IP

Introdução

- 1. Para efeitos do disposto no Regulamento da Linha de Apoio I do Programa de Intervenção do Turismo (PIT) e do Contrato de Concessão de Incentivos (a) assinado entre o Turismo de Portugal, IP e o Promotor (b), procedemos à verificação da documentação de suporte ao investimento a que respeita o Mapa de Despesas do Investimento anexo, no montante global de (c) euros, apresentado pelo referido Promotor.
- 2. O mencionado Mapa de Despesas do Investimento suporta o pedido de pagamento (d) de incentivo apresentado pelo Promotor referente à despesa realizada e paga até (e).

Responsabilidades

- 3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação do Mapa de Despesas do Investimento que satisfaça os requisitos exigidos para a concessão dos incentivos em causa, bem como o cumprimento de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao cumprimento do mencionado Contrato de Concessão de Incentivos.
- 4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
 - a) O Mapa de Despesas do Investimento e a respectiva documentação de suporte;
 - b) Se tal mapa e respectiva documentação de suporte cumprem os formalismos e os requisitos legais e contratuais aplicáveis, se estão compreendidos no espaço temporal admissível para elegibilidade do incentivo e se se encontram adequadamente contabilizados.
 - c) Se as fontes de financiamento consideradas pelo Promotor respeitam as condições do Projecto.
- 5. Não é da nossa responsabilidade a verificação física dos investimentos realizados, nem a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

- 6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 935 - Programa de Intervenção do Turismo (PIT), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança aceitável sobre se a informação prestada no referido Mapa de Despesas do Investimento se encontra em conformidade com os requisitos aplicáveis. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
 - a) Da conformidade legal dos documentos de suporte registados no Mapa de Despesas do Investimento anexo;

- b) Da conformidade dos investimentos realizados com os previstos na candidatura ou nas alterações subsequentemente aprovadas, bem como a sua respectiva elegibilidade;
- c) Do cumprimento dos procedimentos de pagamento, da adequação da respectiva data e da validade dos documentos de quitação;
- d) Da adequada contabilização de tais despesas e das correspondentes fontes de financiamento consideradas pelo Promotor (f).

7. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das Reservas)

Opinião (sem reservas)

9. Em nossa opinião, o Mapa de Despesas do Investimento anexo, satisfaz os requisitos exigidos e as despesas encontram-se devidamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

(Ou, alternativamente,)

Opinião (com reservas)

10. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos decorrentes do referido nos parágrafos (h) acima, o Mapa de Despesas do Investimento anexo, satisfaz os requisitos exigidos e as despesas encontram-se adequadamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

Ênfases (se aplicável)

11. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:

11.x. (Descrição das Ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice I – Legenda:

- (a) Número e data do contrato.
- (b) Nome ou denominação do Promotor e Número de Identificação Fiscal (NIF).
- (c) Valor total dos documentos incluídos no mapa.
- (d) Inserir “intercalar” ou “final” conforme o caso.
- (e) Data do último pagamento considerado no mapa
- (f) Omitir a menção às fontes de financiamento ou ajustar o texto em conformidade sempre que estas não sejam objecto de verificação pelo Revisor
- (g) Especificar qual o referencial contabilístico adoptado, v.g. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), etc.
- (h) Especificar o número dos parágrafos que descrevem as Reservas.

APÊNDICE II

Modelo de Relatório do Revisor - Linha de Apoio II

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao Turismo de Portugal, IP

Introdução

1. Para efeitos do disposto no Regulamento da Linha de Apoio II do Programa de Intervenção do Turismo (PIT) e do Contrato de Concessão de Incentivos (a), assinado entre o Turismo de Portugal, IP e o Promotor (b), procedemos à verificação da documentação de suporte ao investimento a que respeita o Mapa de Despesas do Investimento anexo, no montante global de (c) euros bem como do Mapa de Financiamentos o qual inclui as receitas e patrocínios (f) apresentados pelo referido Promotor.
2. Os referidos Mapa de Despesas do Investimento e Mapa de Financiamento (f) suportam o pedido de pagamento (d) de incentivo apresentado pelo Promotor referente à despesa realizada e paga até (e).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação do Mapa de Despesas do Investimento e do Mapa de Financiamento (f) que satisfaçam os requisitos exigidos para a concessão dos incentivos em causa, bem como o cumprimento de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao cumprimento do mencionado Contrato de Concessão de Incentivos.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
 - a) Os referidos Mapa de Despesas do Investimento e Mapa de Financiamento (f) e a respectiva documentação de suporte;
 - b) Se tais mapas e respectiva documentação de suporte cumprem os formalismos e os requisitos legais e contratuais aplicáveis, se estão compreendidos dentro do espaço temporal admissível para elegibilidade do incentivo e se se encontram adequadamente contabilizados.
5. Não é da nossa responsabilidade a verificação física dos investimentos realizados, nem a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 935 - Programa de Intervenção do Turismo (PIT), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança aceitável sobre se a informação prestada nos referidos Mapa de Despesas do Investimento e Mapa de Financiamento (f) se encontra em conformidade com os requisitos aplicáveis. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
 - a) Da conformidade legal dos documentos de suporte registados no Mapa de Despesas do Investimento e no Mapa de Financiamento (f) anexos;
 - b) Da conformidade dos investimentos realizados com os previstos na candidatura ou nas alterações subsequentes aprovadas bem como da sua respectiva elegibilidade;
 - c) Do cumprimento dos procedimentos de pagamento, da adequação da respectiva data e da validade dos documentos de quitação;
 - d) Da adequada contabilização de tais despesas; e
 - e) Da discriminação do montante das receitas e patrocínios (f).
7. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das Reservas)

Opinião (sem Reservas)

9. Em nossa opinião, o Mapa de Despesas do Investimento e o Mapa de Financiamento (f) anexos, satisfazem os requisitos exigidos e as despesas encontram-se devidamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

(Ou, alternativamente,)

Opinião (com reservas)

10. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos decorrentes do referido nos parágrafos (h) acima, o Mapa de Despesas do Investimento e o Mapa de Financiamento (f) anexos, satisfazem os requisitos exigidos e as despesas encontram-se adequadamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

Ênfases (se aplicável)

11. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:

11.x. (Descrição das ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice II – Legenda:

- (a) Número e data do contrato.
- (b) Nome ou denominação do Promotor e Número de Identificação Fiscal (NIF).
- (c) Valor total dos documentos incluídos no mapa.
- (d) Inserir “intercalar” ou “final” conforme o caso.
- (e) Data do último pagamento considerado no mapa.
- (f) Omitir a menção ao Mapa de Financiamento e ajustar o texto em conformidade sempre que estas não sejam objecto de verificação pelo Revisor.
- (g) Especificar qual o referencial contabilístico adoptado, v.g. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), etc.
- (h) Especificar o número dos parágrafos que descrevem as Reservas.

Directriz de Revisão/Auditoria 935

PROGRAMA DE INTERVENÇÃO DO TURISMO (PIT)

Setembro de 2008

INTRODUÇÃO	1 – 4
OBJECTIVO	5 – 6
ÂMBITO	7
RESPONSABILIDADE	8
EXECUÇÃO	9 – 22
<i>Procedimentos de Verificação Genéricas</i>	10 – 13
<i>Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte</i>	14
<i>Elegibilidade das Despesas</i>	15 – 16
<i>Contabilidade do Promotor</i>	17 – 18

Contabilidade do Promotor	17 – 18
Pedido de Pagamento Final	19 – 22
ENTRADA EM VIGOR	23
APÊNDICES	
Apêndice I – Modelo de Relatório do Revisor – Linha de Apoio I	
Apêndice II – Modelo de Relatório do Revisor – Linha de Apoio II	

Directriz de Revisão/Auditoria 935

PROGRAMA DE INTERVENÇÃO DO TURISMO (PIT)

Setembro de 2008

INTRODUÇÃO

1. No âmbito da política definida para o Sector do Turismo, o Ministério da Economia e da Inovação implementou, através do Despacho Normativo 20/2007, de 7 de Maio, do Secretário de Estado do Turismo, o Programa de Intervenção do Turismo (PIT) que tem em vista, por um lado, incentivar as intervenções prioritárias de interesse público que visem a qualificação da oferta em complemento do investimento empresarial e, por outro, alargar as opções de investimento com vista a estimular o investimento público nas actividades de organização e divulgação de eventos de grande dimensão que contribuam para a promoção da imagem de Portugal enquanto destino turístico.
2. O PIT compreende duas linhas de apoio, enquadradas no referido Despacho Normativo, que se estruturam do seguinte modo:
 - Linha de Apoio I — *Território, destinos e produtos turísticos*, assente nas noções de pólo turístico e de produto turístico estratégico, visa a valorização turística dos recursos naturais e patrimoniais das regiões bem como a requalificação dos destinos turísticos tradicionais. A relevância dos factores ambientais, de qualidade e de desenvolvimento tecnológico é sublinhada através da previsão de majoração das taxas de incentivo definidas;
 - Linha de Apoio II — *Eventos para a projecção do destino Portugal*, centrada no desafio permanente da concretização da política governamental de promoção da imagem do País, enquanto destino turístico de excelência, através de um apoio mais explícito aos eventos cujo potencial de promoção efectiva justifica a intervenção pública.
3. Os Promotores habilitados a concorrer ao PIT são os seguintes:

Linha de Apoio I

- a) Entidades públicas;
- b) Quaisquer outras entidades jurídicas desde que uma ou mais entidades públicas exerçam uma influência dominante na sua gestão; e
- c) Pessoas colectivas sem fins lucrativos que tenham a posse de património cultural edificado e pessoas colectivas de utilidade pública, desde que não possam aceder aos sistemas de incentivos aplicáveis ao investimento privado.

Linha de Apoio II

- a) Entidades detentoras dos direitos de organização de eventos ou, quando a realização destes não dependa da aquisição de quaisquer direitos, entidades públicas com competência na área do turismo; e
 - b) Entidades públicas com competência na área do turismo, quando em associação com entidades que detenham os direitos de organização a que se refere a alínea anterior.
4. De acordo com o referido Despacho Normativo, o Revisor Oficial de Contas (adiante designado por Revisor) intervém:

- a) Para a Linha de Apoio I, na verificação financeira do Projecto, com base no Mapa de Despesas de Investimento e no Mapa de Financiamento, apresentados pelo Promotor, tendo em vista a emissão do Relatório do Revisor (o qual, no mencionado Despacho Normativo, é designado como “Declaração de Despesa de Investimento”), no qual este confirma a realização e o pagamento das despesas de investimento, a existência do respectivo fluxo financeiro associado, a correcta contabilização das despesas na contabilidade do Promotor, bem como a inexistência de qualquer nota de crédito relativa a tais despesas; e
- b) Para a Linha de Apoio II, na verificação financeira do Projecto, com base no Mapa de Despesas de Investimento e no Mapa de Receitas e Patrocínios, apresentados pelo Promotor, tendo em vista a emissão do Relatório do Revisor, no qual este confirma o valor do investimento total do evento, a realização e o pagamento das despesas relativas a fees/direitos de organização e promoção internacional, bem como o montante das receitas e patrocínios relacionados.

OBJECTIVO

- 5. O objectivo da presente DRA é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar pelo Revisor e à forma e ao conteúdo dos relatórios que tem que emitir.
- 6. O âmbito e a definição dos procedimentos concretos a executar, bem como os modelos de Relatório do Revisor, foram previamente debatidos e acordados com o Turismo de Portugal, IP.

ÂMBITO

- 7. Conforme referido no parágrafo 4, a intervenção do Revisor consiste na verificação financeira dos Projectos inseridos na Linha de Apoio I e Linha de Apoio II, com base nos mapas aí mencionados, em fase intercalar e/ou final.

RESPONSABILIDADE

- 8. A responsabilidade do Revisor é executar adequadamente os procedimentos descritos nesta DRA, os quais consistem, basicamente, em verificar cada um dos Mapas de Despesa de Investimento ou Mapa de Financiamento¹ e emitir o respectivo Relatório do Revisor, com as exclusões referidas no parágrafo 10.

EXECUÇÃO

- 9. Dado que o Revisor intervém sobre informação financeira histórica, a qual não representa um conjunto completo de demonstrações financeiras e tendo em conta o objectivo do trabalho e respectivo relatório a emitir, deve o Revisor observar o disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria, designadamente na DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, e ter especificamente em conta o que se indica nos parágrafos seguintes. Para que possa levar a cabo as suas funções o revisor deverá ter acesso à respectiva contabilidade do Promotor e a outros meios de confirmação quer internos quer externos.

Procedimentos de Verificação Genéricos

- 10. A verificação incide sobre cada um dos Mapas de Despesa de Investimento apresentados pelo Promotor, sendo efectuada sempre que ocorra a apresentação de um pedido de pagamento de incentivos com base na comunicação de investimentos realizados e pagos. No caso dos pedidos de pagamento finais, a verificação incide também sobre o respectivo Mapa de Financiamento, no caso da Linha de Apoio I, ou Mapa de Receitas e Patrocínios, no caso da Linha de Apoio II.

Assim, serão verificados os aspectos financeiros e documentais relacionados com cada um dos referidos pedidos de pagamento.

Serão excluídas as verificações: (i) da existência física dos investimentos realizados, (ii) da organização interna e (iii) do cumprimento de obrigações legais ou contratuais do Promotor não contempladas nesta DRA.

- 11. Como descrito no parágrafo 2, o PIT integra duas linhas de apoio sobre as quais é necessária a intervenção do Revisor. Apesar de o âmbito do trabalho poder ser, em alguns casos, ligeiramente diferente nas duas linhas de apoio, nesta DRA, nos parágrafos seguintes, são descritos os procedimentos de verificação do Revisor, que são, regra geral, comuns a ambas as Linhas de Apoio bem como, no final, os procedimentos adicionais que devem ser efectuados caso o revisor esteja em presença de um Projecto de Linha de Apoio II.

12. O Revisor deve verificar se o Mapa de Despesas de Investimento e o Mapa de Financiamento ou Mapa de Receitas e Patrocínios obedecem aos modelos definidos pelo Turismo de Portugal, IP e se especificam, devidamente, todos os elementos previstos nos respectivos modelos.
13. Tendo por base o pedido de pagamento, o Mapa de Despesas de Investimento e o Mapa de Financiamento ou Mapa de Receitas e Patrocínios apresentados pelo Promotor, o Revisor deve verificar os elementos que consideramos necessários e que lhe permitam concluir sobre o sistema administrativo e contabilístico utilizado pelo Promotor, nomeadamente se:
 - a) Existe o dossier do Projecto, devidamente organizado com todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestadas na candidatura e actualizadas ao longo da execução do mesmo, de acordo com o estabelecido pelo Turismo de Portugal, IP; e
 - b) Todas as despesas associadas ao Projecto estão suportadas documentalmente de forma adequada.

Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte

14. Compete ao Revisor apreciar a conformidade das operações e dos respectivos documentos com a legislação aplicável, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou de outra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito, designadamente quanto aos seguintes aspectos:
 - a) A forma legal dos documentos de despesa, quanto à denominação social, morada e número de contribuinte do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente;
 - b) O conteúdo dos documentos apresentados quanto à:
 - Discriminação, com objectividade, dos bens e serviços adquiridos;
 - Menção ao IVA (note-se que, quando dedutível, o IVA não é comparticipado).
 - c) As escrituras e registos, sempre que a aquisição dos bens exija tal formalidade;
 - d) A conformidade formal dos contratos de prestações de serviços e de obras públicas, sempre que os documentos de despesa os refiram, face aos procedimentos aplicáveis:
 - na contratação pública (Decreto-Lei nº 197/99, de 8 de Junho);
 - no regime jurídico das empreitadas (Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março) e
 - na lei orgânica do Tribunal de Contas (Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).
 - e) A existência de conta bancária específica nos Projectos da Linha de Apoio I e, quando contratualmente exigido, nos Projectos da Linha de Apoio II;
 - f) Que, no caso dos Projectos da Linha de Apoio I, está apostado no documento original um carimbo que refere o Programa, número da candidatura e percentagem de imputação da despesa face ao total do documento, bem como o valor de imputação caso a referida percentagem seja diferente de 100%.

Elegibilidade das Despesas

15. A determinação da elegibilidade das despesas é da responsabilidade do Turismo de Portugal, IP. Assim, é da responsabilidade do Revisor, apenas, através das verificações e confirmações documentais, contabilísticas ou de outra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito:
 - a) Rever as despesas apresentadas quanto à sua efectiva realização, regularidade e suporte documental, nos termos referidos no parágrafo 14, assinalando as que não estejam devidamente suportadas;
 - b) Verificar a data de realização das despesas, confirmando a sua elegibilidade temporal, considerando que a realização das despesas deve ser posterior à candidatura 2, com excepção dos casos devidamente autorizados pelo Turismo de Portugal, IP;
 - c) Verificar o valor e a natureza das despesas, a sua conformidade com a candidatura e, no caso da Linha de Apoio II, a sua associação ao evento, comparando os bens ou serviços adquiridos com os constantes da candidatura aprovada e de eventuais alterações subsequentes aceites pelo Turismo de Portugal, IP. As

discrepâncias que existirem podem ter origem nas situações seguintes:

- O montante da despesa prevista na candidatura ou nas alterações aprovadas foi ultrapassado pelo montante da despesa realizada;
 - Haver despesas não previstas na candidatura ou nas alterações aprovadas (o que inclui, por exemplo, alterações de quantidades e bens tecnologicamente distintos), as quais devem ser objecto de identificação no Mapa das Despesas de Investimento.
- d) Verificar, independentemente de o valor ter sido ultrapassado ou não estar previsto, se os documentos estão em conformidade com os requisitos legais e se foram apropriadamente contabilizados e pagos, ficando a decisão da sua elegibilidade a cargo do Turismo de Portugal, IP;
- e) Apurar se existe evidência contabilística de reduções às despesas apresentadas, através de anulações, de notas de crédito emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços envolvidos ou de abates de imobilizado, relativos a retomas consideradas no pagamento do investimento;
- f) Verificar se os montantes expressos no Mapa das Despesas de Investimento estão valorizados de acordo com a taxa de câmbio em vigor na data do seu pagamento;
- g) Verificar se existem investimentos que integrem custos internos da entidade incluídos na conta “Trabalhos para a própria entidade”, aceitando, em princípio, apenas os investimentos que, apesar de registados de tal modo, consiga comprovar que constituem aquisições ao exterior; e
- h) Verificar se existem desvios, no caso de Projectos da Linha de Apoio II, face ao investimento total previsto inscrito na candidatura, atento o disposto no art.º 9.º do Anexo II do referido Despacho Normativo.
16. Devem também ser analisados os pagamentos das despesas apresentadas pelo Promotor relativas ao Projecto, os quais, em regra, serão feitos através de conta bancária. De entre os procedimentos a efectuar pelo Revisor há que destacar:
- a) Identificar as contas bancárias utilizadas pelo Promotor para pagamento das despesas apresentadas;
- b) Verificar se o Promotor é titular das contas bancárias utilizadas no pagamento das despesas;
- c) Verificar se os pagamentos efectuados pelo Promotor o foram através de contas das quais é titular, assim como os correspondentes débitos em conta através da análise dos extractos e de outros documentos bancários eventualmente existentes;
- d) Verificar se existe correspondência entre o valor dos pagamentos efectuados e os montantes inscritos nos respectivos documentos de despesa, e quantificar eventuais descontos de pronto pagamento não deduzidos, pelo Promotor, ao valor do investimento;
- e) Existindo aceites de letras a fornecedores/prestadores de serviços, verificar o pagamento de tais letras e de outras eventualmente aceites para reforma daquelas;
- f) Existindo investimentos com recurso a locação financeira, verificar se o investimento potencialmente elegível e pago, constante no Mapa de Despesas de Investimento corresponde às amortizações de capital incluídas nas rendas já pagas, até ao limite do valor de mercado do bem objecto do contrato, e verificar se foi exercida, efectivamente, a opção de compra ou o compromisso expresso nesse sentido;
- g) Identificar as situações de pagamentos em numerário, evidenciando a sua inelegibilidade, quando o montante da despesa individual ultrapassar 250 euros ou o acumulado dos pagamentos em numerário o montante máximo de 5% do investimento elegível.

Contabilidade do Promotor

17. O Revisor deve verificar se foi efectuada a adequada relevação contabilística das despesas associadas ao Projecto, apresentadas nos pedidos de pagamento, e se todos os documentos estão escriturados de acordo com as normas e princípios contabilísticos aplicáveis.
18. O Revisor deve ainda verificar se o sistema contabilístico utilizado apresenta uma desagregação específica do Projecto que possibilite a fácil identificação e verificação de todos os movimentos afectos ao mesmo.

Pedido de Pagamento Final

19. As verificações a efectuar pelo revisor sobre o pedido de pagamento final, para além dos procedimentos de verificação referidos nos parágrafos anteriores, devem incluir ainda as que, seguidamente, se especificam.
20. Considera-se como data de conclusão do Projecto a da última factura integrante do mesmo, a qual deverá ser paga no prazo máximo de 90 dias posteriores à sua emissão.
21. No âmbito da Linha de Apoio I, o Revisor deve verificar se as fontes de financiamento consideradas pelo Promotor no Mapa de Financiamento estão correctamente evidenciadas nas demonstrações financeiras e suportadas em documentação adequada. Para tal o Revisor deverá examinar o Mapa de Financiamento, e efectuar, entre outros, os seguintes procedimentos:
 - a) Fundo Patrimonial/Fundos Próprios/Capitais Próprios:
 - i. Verificação dos movimentos ocorridos nas respectivas rubricas;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários correspondentes.
 - b) Financiamentos bancários:
 - i. Verificação do contrato de financiamento;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários (utilização e reembolsos) ocorridos entre a data de início e a data de fim do Projecto e quantificação do capital em dívida na data do pedido de pagamento em análise.
 - c) Financiamentos por locação financeira:
 - i. Verificação do contrato de locação (e documentação adicional/ complementar) e da sua efectiva adequação em termos de afectação ao Projecto;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários relativos ao pagamento das respectivas rendas.
 - d) Financiamentos por incentivos não reembolsáveis:
 - i. Verificação da documentação que comprova a atribuição dos incentivos não reembolsáveis;
 - ii. Verificação da ocorrência dos fluxos financeiros associados e da sua adequada contabilização.
 - e) Financiamentos por incentivos reembolsáveis:
 - i. Verificação da ocorrência dos fluxos monetários correspondentes aos incentivos já recebidos;
 - ii. Verificação do cumprimento, efectivo, do Plano de Reembolsos acordado com o Organismo interveniente.
22. Para os Projectos da Linha de Apoio II, o Revisor deve verificar, no Mapa de Receitas e Patrocínios, a adequada discriminação do montante das respectivas receitas e patrocínios.

ENTRADA EM VIGOR

23. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em ou após dia 1 de Setembro de 2008.

APÊNDICE I

Modelo de Relatório do Revisor – Linha de Apoio I

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao Turismo de Portugal, IP

Introdução

1. Para efeitos do disposto no Regulamento da Linha de Apoio I do Programa de Intervenção do Turismo (PIT) e

do Contrato de Concessão de Incentivos (a) assinado entre o Turismo de Portugal, IP e o Promotor (b), procedemos à verificação da documentação de suporte ao investimento a que respeita o Mapa de Despesas de Investimento anexo, no montante global de (c) euros, apresentado pelo referido Promotor.

2. O mencionado Mapa de Despesas de Investimento suporta o pedido de pagamento (d) de incentivo apresentado pelo Promotor referente à despesa realizada e paga até (e).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação do Mapa de Despesas de Investimento que satisfaça os requisitos exigidos para a concessão dos incentivos em causa, bem como o cumprimento de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao cumprimento do mencionado Contrato de Concessão de Incentivos.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
- a) O Mapa de Despesas de Investimento e a respectiva documentação de suporte;
 - b) Se tal mapa e respectiva documentação de suporte cumprem os formalismos e os requisitos legais e contratuais aplicáveis, se estão compreendidos no espaço temporal admissível para elegibilidade do incentivo e se se encontram adequadamente contabilizados.
 - c) Se as fontes de financiamento consideradas pelo Promotor respeitam as condições do Projecto.
5. Não é da nossa responsabilidade a verificação física dos investimentos realizados, nem a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 935 - Programa de Intervenção do Turismo (PIT), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança aceitável sobre se a informação prestada no referido Mapa de Despesas de Investimento se encontra em conformidade com os requisitos aplicáveis. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
- a) Da conformidade legal dos documentos de suporte registados no Mapa de Despesas de Investimento anexo;
 - b) Da conformidade dos investimentos realizados com os previstos na candidatura ou nas alterações subsequentemente aprovadas, bem como a sua respectiva elegibilidade;
 - c) Do cumprimento dos procedimentos de pagamento, da adequação da respectiva data e da validade dos documentos de quitação;
 - d) Da adequada contabilização de tais despesas e das correspondentes fontes de financiamento consideradas pelo Promotor (f).
7. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das Reservas)

Opinião (sem reservas)

9. Em nossa opinião, o Mapa de Despesas de Investimento anexo, satisfaz os requisitos exigidos e as despesas encontram-se devidamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

(Ou, alternativamente,)

Opinião (com reservas)

10. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos decorrentes do referido nos parágrafos (h) acima, o Mapa de Despesas de Investimento anexo, satisfaz os requisitos exigidos e as despesas encontram-se adequadamente

suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

Ênfases (se aplicável)

11. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:

11.x. (Descrição das Ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice I – Legenda:

- (a) Número da candidatura e data do contrato.
- (b) Nome ou denominação do Promotor e Número de Identificação Fiscal (NIF).
- (c) Valor total dos documentos incluídos no mapa.
- (d) Inserir “intercalar” ou “final” conforme o caso.
- (e) Data do último pagamento considerado no mapa
- (f) Omitir a menção às fontes de financiamento ou ajustar o texto em conformidade sempre que estas não sejam objecto de verificação pelo Revisor
- (g) Especificar qual o referencial contabilístico adoptado, v.g. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), etc.
- (h) Especificar o número dos parágrafos que descrevem as Reservas.

APÊNDICE II

Modelo de Relatório do Revisor – Linha de Apoio II

RELATÓRIO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Ao Turismo de Portugal, IP

Introdução

1. Para efeitos do disposto no Regulamento da Linha de Apoio II do Programa de Intervenção do Turismo (PIT) e do Contrato de Concessão de Incentivos (a), assinado entre o Turismo de Portugal, IP e o Promotor (b), procedemos à verificação da documentação de suporte ao investimento a que respeita o Mapa de Despesas de Investimento anexo, no montante global de (c) euros bem como do Mapa de Receitas e Patrocínios (f) apresentados pelo referido Promotor.
2. Os referidos Mapa de Despesas de Investimento e Mapa de Receitas e Patrocínios (f) suportam o pedido de pagamento (d) de incentivo apresentado pelo Promotor referente à despesa realizada e paga até (e).

Responsabilidades

3. É da responsabilidade do Promotor a preparação e apresentação do Mapa de Despesas de Investimento e do Mapa de Receitas e Patrocínios (f) que satisfaçam os requisitos exigidos para a concessão dos incentivos em causa, bem como o cumprimento de outras obrigações legais e contratuais inerentes ao cumprimento do mencionado Contrato de Concessão de Incentivos.
4. A nossa responsabilidade consiste em verificar:
 - a) Os referidos Mapa de Despesas de Investimento e Mapa de Receitas e Patrocínios (f) e a respectiva documentação de suporte;
 - b) Se tais mapas e respectiva documentação de suporte cumprem os formalismos e os requisitos legais e

contratuais aplicáveis, se estão compreendidos dentro do espaço temporal admissível para elegibilidade do incentivo e se se encontram adequadamente contabilizados.

5. Não é da nossa responsabilidade a verificação física dos investimentos realizados, nem a verificação do cumprimento de outras obrigações legais ou contratuais por parte do Promotor.

Âmbito

6. O trabalho a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 935 - Programa de Intervenção do Turismo (PIT), as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um nível de segurança aceitável sobre se a informação prestada nos referidos Mapa de Despesas de Investimento e Mapa de Receitas e Patrocínios (f) se encontra em conformidade com os requisitos aplicáveis. Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
- a) Da conformidade legal dos documentos de suporte registados no Mapa de Despesas de Investimento e no Mapa de Receitas e Patrocínios (f) anexos;
 - b) Da conformidade dos investimentos realizados com os previstos na candidatura ou nas alterações subsequentes aprovadas bem como da sua respectiva elegibilidade;
 - c) Do cumprimento dos procedimentos de pagamento, da adequação da respectiva data e da validade dos documentos de quitação;
 - d) Da adequada contabilização de tais despesas; e
 - e) Da discriminação do montante das receitas e patrocínios (f).
7. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

8. (Descrição das Reservas)

Opinião (sem Reservas)

9. Em nossa opinião, o Mapa de Despesas de Investimento e o Mapa de Receitas e Patrocínios (f) anexos, satisfazem os requisitos exigidos e as despesas encontram-se devidamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

(Ou, alternativamente,)

Opinião (com reservas)

10. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos decorrentes do referido nos parágrafos (h) acima, o Mapa de Despesas de Investimento e o Mapa de Receitas e Patrocínios (f) anexos, satisfazem os requisitos exigidos e as despesas encontram-se adequadamente suportadas e contabilizadas em conformidade com (g).

Ênfases (se aplicável)

11. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para as seguintes situações:

11.x. (Descrição das ênfases)

(Local de emissão e data)

(Assinatura)

(Nome e número de ROC)

Apêndice II – Legenda:

- (a) Número da candidatura e data do contrato.
- (b) Nome ou denominação do Promotor e Número de Identificação Fiscal (NIF).

- (c) Valor total dos documentos incluídos no mapa.
- (d) Inserir “intercalar” ou “final” conforme o caso.
- (e) Data do último pagamento considerado no mapa.
- (f) Omitir a menção ao Mapa de Receitas e Patrocínios e ajustar o texto em conformidade sempre que estas não sejam objecto de verificação pelo Revisor.
- (g) Especificar qual o referencial contabilístico adoptado, v.g. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), etc.
- (h) Especificar o número dos parágrafos que descrevem as Reservas.

Directriz de Revisão/Auditoria 950

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 950

Programas no âmbito da Cooperação Territorial Europeia - Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional

Julho de 2010

ÍNDICE

	Parágrafos
INTRODUÇÃO.....	1 - 5
OBJECTIVO.....	6 - 8
ÂMBITO.....	9
RESPONSABILIDADE.....	10
EXECUÇÃO.....	11 - 20
RELATO.....	21 - 22
ENTRADA EM VIGOR.....	23

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 950

Programas no âmbito da Cooperação Territorial Europeia - Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional

Julho de 2010

INTRODUÇÃO

1. Criado a 1 de Maio de 2007, o IFDR - Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional, IP, é um organismo público, dotado de autonomia administrativa e financeira, responsável pela execução da política de desenvolvimento regional, através da aplicação dos fundos comunitários, bem como pela gestão nacional do Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER) e do Fundo de Coesão.

O IFDR actua sob a tutela do Ministério da Economia, Inovação e Desenvolvimento e do membro do Governo responsável pela área das Finanças, no âmbito da sua gestão financeira, tendo capacidade jurídica de intervenção em todo o território nacional. A sua natureza jurídica está adequada ao exercício das suas funções no âmbito do Quadro de Referência Estratégico Nacional 2007-2013 (QREN A Cooperação Territorial Europeia (CTE) constitui o 3º Objectivo da Política de Coesão Económica e Social da União Europeia e integra o QREN 2007 – 2013.

Este Objectivo concretiza-se através da execução de Programas Operacionais (PO), financiados pelo FEDER, com a participação de diferentes Estados Membros. As autoridades de Gestão (AG), de Certificação e de Auditoria de cada Programa estão sediadas num dos Estados Membros e os órgãos de monitorização e

acompanhamento integram representantes de todos os Estados abrangidos pelo Programa. A execução dos programas baseia-se em projectos executados por parceiros de diferentes Estados Membros sob a coordenação de um parceiro principal, também designado Chefe de Fila (CF). Para a execução de cada projecto é celebrado um contrato de subvenção entre a AG e o CF e um acordo de parceria entre o CF e os parceiros.

Nos termos do artigo 16º do Regulamento (CE) 1080/2006, cada Estado Membro assume a responsabilidade pelo controlo da regularidade e legalidade das despesas elegíveis para comparticipação comunitária executadas pelos parceiros nacionais.

O IFDR assume esta responsabilidade a título de Correspondente Nacional (CN) dos PO de CTE tendo nessa qualidade optado por uma modalidade de controlo descentralizado com recurso a controladores externos previamente certificados para o efeito.

Com esse objectivo foi celebrado, em 15 de Julho de 2008, um Protocolo de Colaboração entre a OROC e o IFDR.

Portugal participa Oem dez PO de CTE através de projectos executados por entidades maioritariamente públicas e organizações de natureza privada sem fins lucrativos.

2. A participação dos parceiros nacionais nos projectos processa-se de acordo com referenciais normativos e regulamentares, comunitários e nacionais, os quais incluem, entre outros, os seguintes documentos de leitura obrigatória pelo Revisor:
 - Os Regulamentos Comunitários: (CE) 1080/2006 – Regulamento do FEDER, (CE) 1083/2006 – Regulamento Geral e (CE) 1828/2006 – Regulamento de aplicação e respectivas revisões;
 - A Directiva 2004/18/CE
 - O Regulamento Geral FEDER e FC – da Comissão Ministerial de Coordenação do QREN de 18 de Setembro de 2009; 4/12
 - A versão do Programa de Cooperação Territorial Europeia (CTE) em que se insere o projecto do parceiro nacional, aprovada pela Comissão;
 - Os Manuais do Programa de CTE;
 - As orientações e Manuais de procedimentos do IFDR;
 - A legislação nacional relativa a contratação pública e a subsídios e abonos na administração pública.
3. Esta participação consubstancia-se sempre na celebração de um acordo de parceria e um contrato de subvenção específico para cada Projecto entre a AG do PO e o CF, os quais regem todos os aspectos relativos à execução do projecto.
4. No contrato de subvenção são estabelecidos obrigações, critérios, regras e procedimentos aplicáveis, designadamente em termos de objectivos e metas a atingir pelos executores de prestação de contas e informações nos termos definidos pela AG do PO e pelo IFDR, enquanto CN, com validação dos respectivos elementos pelo revisor oficial de contas (Revisor). Os elementos a validar pelo Revisor assumem, predominantemente, a natureza de informação financeira e são:
 - Formulário de declaração de despesas, próprio do PO, devidamente preenchido, quando aplicável;
 - Documentos comprovativos de receitas a abater nas despesas (nos casos aplicáveis);
 - Relatório de actividades ou progresso (nos casos aplicáveis);
 - Lista dos documentos de despesa (recapitulativo) de acordo com as orientações da AG do PO e do IFDR 5/12
 - Documentos de despesa e sua quitação (factura, recibo, cópia do cheque e extracto bancário, Ordem de Transferência, Ordem de pagamento) com evidência da aposição de carimbo no original da factura;
 - Peças comprovativas das acções concretizadas no âmbito do projecto de acordo com a tipologia da despesa, nomeadamente mapas relativos a despesas com pessoal e as declarações exigíveis em casos

específicos;

- Peças comprovativas da regularidade dos procedimentos de contratação;
- Explicitação da metodologia de imputação de despesas; e
- Outros elementos comprovativos da elegibilidade das despesas e da efectiva execução das operações co-financiadas.

Estes elementos podem ter natureza final ou intercalar, neste caso de forma *ad hoc* ou com periodicidade anual ou inferior, podendo a sua validação ser feita por via electrónica através de chave de acesso exclusiva.

Em função da avaliação do risco, o Revisor pondera a oportunidade de verificar uma amostra de documentos originais ou, em alternativa, de documentos electrónicos legalmente válidos, o que não anula a necessidade de proceder a verificações no local que permitam confirmar os requisitos regulamentares.

5. Decorrente da heterogeneidade dos Projectos e da consequente especificidade contratual das obrigações de prestação de contas a cargo do executor, a intervenção do Revisor tem como referência um formulário recapitulativo de despesas e assume o tipo de procedimentos acordados.

Dado o âmbito de verificação e conclusão diferenciados são disponibilizados pelo IFDR (CN) e pelo PO, através dos seus Manuais de Procedimentos, modelos de Declaração a emitir pelo Revisor. O formulário de declaração de despesas, a lista dos documentos de despesas e o relatório de execução são enviados pelo executor ao IFDR (CN) já acompanhados pela respectiva Declaração do Revisor, a qual é dirigida ao IFDR (CN).

OBJECTIVO

6. O objectivo da presente Directriz é o de estabelecer normas e proporcionar orientações quanto aos procedimentos a adoptar pelo Revisor para efeitos de emissão da referida Declaração.
7. Decorrente da heterogeneidade dos Projectos objecto de apoio pelo FEDER e do tipo de trabalho a desenvolver referidos nos parágrafos 2 a 6, esta DRA pode não prever todas as situações e a sua aplicação pode ter de ser ajustada aos específicos termos de referência contratualmente estabelecidos entre o executor e o Chefe de fila ou outras orientações emitidas pelo IFDR.
8. Os termos de referência específicos constam expressamente do contrato escrito que em cada caso é celebrado entre o Revisor e a entidade adjudicante (Chefe de Fila ou Parceiro).

ÂMBITO

9. Conforme referido no parágrafo 5, o âmbito de intervenção do Revisor, assenta sobre os documentos justificativos e comprovativos da elegibilidade da despesa declarada e sua coerência com o Relatório de Execução.

RESPONSABILIDADE

10. A responsabilidade do Revisor é a de executar adequadamente os procedimentos descritos nesta DRA e no Manual de Procedimentos do IFDR no que respeita à intervenção do Revisor, nomeadamente nos termos referidos nos parágrafos 12 e 13, consistindo em verificar os documentos justificativos e comprovativos da elegibilidade da despesa declarada, o respectivo recapitulativo e a sua coerência com o Relatório de Execução, visando a emissão da respectiva Declaração do Revisor.

EXECUÇÃO

11. Neste tipo de trabalho o Revisor, para além do Formulário de Declaração de Despesas, da lista dos documentos de despesa, do Relatório de Execução e da restante evidência documental exigida no respectivo dossiê de pedido de pagamento, tem acesso à contabilidade do Promotor e a outros elementos de confirmação interna e externa que lhe proporcionem um grau de segurança aceitável para emitir a Declaração do Revisor segundo o modelo definido pelo IFDR (CN) e parte integrante do Manual de Procedimentos. Incluem-se nestes elementos os relativos aos procedimentos de contratação e métodos de imputação de despesas ao projecto que devem ser verificados e aceites previamente à declaração das despesas previstas.
12. Para o efeito deve o Revisor observar o disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria,

designadamente na DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, sem prejuízo da verificação obrigatória das regras de elegibilidade definidas pelo Programa nos seus Manuais de Procedimentos. O Manual de Procedimentos disponibilizado pelo IFDR (CN) contém além das regras de elegibilidade das despesas outras informações, tais como os aspectos formais a ter em conta pelo Revisor para executar trabalhos desta natureza. O Revisor deve ter especificamente em conta o que se indica nos parágrafos seguintes:

Procedimentos de Verificação

13. A verificação incide sobre os documentos justificativos e comprovativos da despesa declarada, o respectivo recapitulativo, o formulário de declaração de despesas do PO e o Relatório de Execução apresentados pelo Promotor, sendo efectuada quando ocorra a apresentação de uma declaração de despesa (numa base semestral, anual ou outra contratualmente definida).

Assim, é verificado o fornecimento de bens e serviços e a adequação das despesas declaradas e sua conformidade com as normas comunitárias e as normas nacionais, incluindo as constantes dos manuais de procedimentos aplicáveis.

Esta verificação envolve a conformidade da execução com os termos definidos no contrato de atribuição dos apoios, incluindo a inspecção da documentação comprovativa da execução das acções e, quando aplicável, dos bens em causa.

14. O Revisor deve verificar se a lista de Despesas, o formulário de declaração de despesas e o Relatório de Execução obedecem aos modelos definidos pelo IFDR (CN) e pelo PO e se especificam devidamente todos os elementos previstos nos respectivos modelos.
15. Tendo por base o formulário de declaração de despesas, a lista dos documentos de despesa e respectivos justificativos e o Relatório de Execução apresentados pelo executor, o Revisor deve verificar os elementos que permitam concluir sobre o sistema administrativo e contabilístico utilizado pelo executor, nomeadamente se:
- Existe o dossiê do Projecto, devidamente organizado com todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestadas na candidatura e actualizadas ao longo da execução do mesmo, de acordo com o estabelecido pelo IFDR (CN) ou pela AG do PO; e
 - Todas as despesas associadas ao Projecto estão suportadas documentalmente de forma adequada.

Conformidade das Operações e dos Documentos de Suporte

16. Compete ao Revisor apreciar a conformidade das operações e dos respectivos documentos com a legislação aplicável, através das verificações e confirmações 9/12 documentais, contabilísticas ou doutra natureza que considere necessárias e apropriadas para o efeito, designadamente quanto aos seguintes aspectos:
- A forma legal dos documentos de despesa quanto à denominação social, morada e número de contribuinte do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente, tendo em atenção as especificidades locais dos documentos;
 - O conteúdo dos documentos de despesa quanto à:
 - Discriminação, com objectividade, dos bens e serviços adquiridos;
 - Menção ao imposto sobre o valor acrescentado ou outro equivalente, o qual, quando dedutível, não é participado;
 - A existência de escrituras e registos, sempre que a aquisição dos bens exija tal formalidade, quando aplicável (bens imóveis, veículos motorizados, etc.);
 - A conformidade dos procedimentos de contratação pública, quando aplicável;
 - A coerência com os critérios de imputação previamente aceites;
 - Apor ou verificar que está apostado no documento original de despesa um carimbo que refira o financiamento comunitário;
 - A efectiva existência das operações que motivaram os apoios e a sua conformidade com os termos do

projecto aprovado.

Elegibilidade das Despesas

17. A determinação da elegibilidade das despesas é da responsabilidade do IFDR (CN). É da responsabilidade do Revisor, a confirmação da elegibilidade das despesas, através dos procedimentos de auditoria tidos por adequados face às circunstâncias, nomeadamente, em função da avaliação do risco de distorção material, em particular:
- a) Rever as despesas apresentadas quanto à sua efectividade, regularidade e suporte documental assinalando as que não estejam devidamente suportadas;
 - b) Verificar a data de realização das despesas, confirmando a sua elegibilidade temporal, considerando que a realização das despesas deve ser posterior à candidatura, exceptuando casos devidamente previstos no PO ou nos termos de abertura da convocatória ao abrigo do qual o projecto foi aprovado;
 - c) Verificar o respeito pelas regras de elegibilidade constantes das orientações dos manuais do PO;
 - d) Verificar o valor e a natureza das despesas e a sua conformidade com a candidatura, comparando os bens ou serviços adquiridos com os constantes da candidatura aprovada e de eventuais alterações aceites pelo IFDR (CN). As discrepâncias que existirem podem ter origem nas situações seguintes:
 - A despesa prevista na candidatura ou nas alterações aprovadas foi ultrapassada pela despesa realizada;
 - Haver despesas não previstas na candidatura ou nas alterações aprovadas (o que inclui, por exemplo, alterações de quantidades e bens tecnologicamente distintos).
 - e) Independentemente do valor ter sido ultrapassado, ou não estar previsto, o Revisor deve confirmar se os documentos estão em conformidade com os requisitos legais e foram apropriadamente contabilizados e pagos, ficando a decisão da sua elegibilidade a cargo do IFDR.
 - f) Apurar se existe evidência contabilística de reduções às despesas apresentadas, através de anulações, de notas de crédito emitidas pelos fornecedores/prestadores de serviços envolvidos ou de abates de imobilizado, relativos a retomas consideradas no pagamento do investimento;
 - g) Verificar se os montantes expressos na lista de despesas estão valorizados de acordo com a taxa de câmbio em vigor na data do seu pagamento, conforme procedimento aplicável ao PO. Na impossibilidade, ou manifesta dificuldade, de terem sido aplicadas as taxas efectivas de câmbio em vigor em cada momento de pagamento, verificar se as taxas de câmbio utilizadas se afiguram razoáveis, caso contrário aplicar para os pagamentos realizados, em cada mês, a taxa média de câmbio correspondente a esse mês, publicada pelo Banco de Portugal ou pelo Banco Central do país onde os pagamentos foram realizados;
 - h) Verificar se o mesmo justificativo é objecto de imputação a diferentes participações e se o montante total das participações não excede o valor daquela despesa.
18. Devem ser analisados pelo Revisor os pagamentos das despesas apresentadas pelo executor relativas ao Projecto que, em regra, são feitos através de contas bancárias. De entre os procedimentos a efectuar há que:
- a) Identificar as contas bancárias utilizadas pelo executor para pagamento das despesas apresentadas;
 - b) Confirmar que o executor é titular das contas bancárias utilizadas no pagamento das despesas ou, nos casos em que não tenha sido o pagador directo das mesmas, daquelas que utilizou no reembolso à entidade pagadora;
 - c) Confirmar os pagamentos efectuados pelo executor, verificando os débitos em conta, através da análise dos extractos das contas bancárias e de outros documentos bancários eventualmente existentes;
 - d) Confirmar o valor dos pagamentos efectuados com os correspondentes montantes inscritos nos documentos de despesa, quantificando eventuais descontos de pronto pagamento, não deduzidos ao valor do investimento ou da despesa elegível;
 - e) Existindo investimentos com recurso a locação financeira, confirmar se os respectivos pagamentos constantes da Relação das Despesas correspondem apenas às amortizações de capital incluídas nas

rendas já pagas e comprovar o exercício da opção de compra ou compromisso expresso nesse sentido.

19. Contabilidade do executor - O Revisor deve verificar se foi efectuada a adequada relevação contabilística das despesas associadas ao Projecto (centro de custos), apresentadas no pedido de pagamento, estando todos os documentos escriturados de acordo com as normas e princípios contabilísticos aplicáveis localmente.

Pedido de pagamento final

20. Aquando do pedido de pagamento final, para além dos procedimentos referidos nos parágrafos anteriores, o Revisor deve:
- a) Verificar a coerência dos resultados descritos com os produtos passíveis de verificação física ou documental e com a contribuição do parceiro prevista no contrato entre o chefe de fila e a autoridade de gestão ou no acordo de parceria;
 - b) Verificar se foram efectuadas as deduções necessárias nas despesas declaradas devido, nomeadamente à obtenção de receitas ou de correcções financeiras decididas pelas entidades competentes; e
 - c) Verificar se a execução dos contratos com os fornecedores cumpriu os requisitos legais aplicáveis.

RELATO

21. A Declaração a emitir deve obedecer aos modelos constantes dos Manuais de Procedimentos do IFDR e do PO.
22. A Declaração do Revisor deve conter em anexo a lista dos documentos de despesa, eventuais anexos de natureza obrigatória, o Formulário de Declaração de Despesa, quando aplicável, e o Relatório de Execução sobre os quais incidiu o seu trabalho, qualquer que seja o respectivo suporte.

ENTRADA EM VIGOR

23. A presente DRA aplica-se às Declarações do Revisor a emitir, em ou após 14 de Julho de 2010.