ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS
Integridade. Independência. Competência.

Perguntas e respostas frequentes

Auditoria

Data de publicação:	• Fevereiro 2021	Normativos aplicados:	• Lei 75/13, de 12.09., DL 192/2015, de 11.09., NCP 17, ISA 580 e Artigo 45.º do EOROC

Questão:

- O Órgão Executivo de um Município/Câmara Municipal é composto por 5 pessoas (presidente e 4 vereadores). Relativamente ao Relatório e Contas do Exercício, 3 votam contra e 2 votam a favor. Uma vez que as contas não são aprovadas no órgão executivo, já não são submetidas a apreciação da Assembleia Municipal, pese embora sejam comunicadas ao Tribunal de Contas. Qual a atuação do ROC sem contas aprovadas no Órgão Executivo. O que deve fazer o ROC em sede de CLC?

Resposta:

- A câmara municipal é considerada o órgão executivo, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Lei 75/2013, de 12 de setembro. O artigo 54.º da mesma Lei determina as condições em que o órgão executivo delibera sobre os assuntos que lhe compete.
- O artigo 33.º, n.º 1, al. i) da Lei 75/2013, de 12 de setembro, estabelece que compete à câmara municipal "aprovar os documentos de prestações de contas, a submeter à apreciação e votação da assembleia municipal". No mesmo artigo, al. ww), estabelece que também compete à câmara municipal "*[e]nviar ao Tribunal de Contas as contas do município*".
- Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, al. j) compete ao presidente da câmara municipal submeter "*os documentos de prestação de contas, à aprovação da câmara municipal e à apreciação e votação da assembleia municipal*". No mesmo artigo, al. k), compete igualmente ao presidente da câmara municipal "*[e]nviar ao Tribunal de Contas os documentos que devam ser submetidos à sua apreciação, sem prejuízo do disposto na alínea ww) do n.º 1 do artigo 33.º*".
- Da análise conjugada dos artigos em questão, parece resultar que o órgão executivo é responsável pela aprovação das demonstrações financeiras "*do município*". Uma vez aprovadas pelo órgão executivo, devem ser submetidas à apreciação da **assembleia municipal para aprovação** e enviadas ao Tribunal de Contas.
- O facto de ser atribuída competência ao presidente da câmara municipal de submeter as contas à aprovação da câmara municipal, não parece daqui resultar que as contas sejam preparadas pelo presidente da câmara.
- Assumindo essa interpretação, serão as contas "*do município*", após aprovação do respetivo órgão executivo, que serão enviadas à assembleia municipal para apreciação e enviadas ao Tribunal de Contas. Parece assim claro que a responsabilidade pelas mesmas compete ao órgão executivo.
- Não parecer resultar dos artigos em questão que seja o presidente da câmara, enquanto tal, o responsável pela elaboração e aprovação das contas "*do município*".
- O Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro, aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). No artigo 10.º deste decreto é referido que "*As demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal das contas*".
- O Anexo II a este decreto publicou as Normas de Contabilidade Pública (NCP). A NCP 17 – Acontecimentos Após a Data de Relato estabelece, no §5, que "*A fim de determinar quais os acontecimentos que satisfazem a definição de acontecimentos após a data de relato, é necessário identificar não só a data de relato mas também a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão*".

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• O Órgão Executivo de um Município/Câmara Municipal é composto por 5 pessoas (presidente e 4 vereadores). Relativamente ao Relatório e Contas do Exercício, 3 votam contra e 2 votam a favor. Uma vez que as contas não são aprovadas no órgão executivo, já não são submetidas a apreciação da Assembleia Municipal, pese embora sejam comunicadas ao Tribunal de Contas. Qual a atuação do ROC sem contas aprovadas no Órgão Executivo. O que deve fazer o ROC em sede de CLC?
Resposta (cont.):	• Neste mesmo parágrafo é definido que "*a data de autorização para emissão é a data em que as demonstrações financeiras foram aprovadas pelo órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras e responsabilidade pela respetiva prestação de contas*". E conclui, nesse mesmo parágrafo, que "*A opinião de auditoria é dada sobre essas demonstrações financeiras finais*". • Perante a informação prestada, se o órgão executivo não aprovou as demonstrações financeiras então <u>não existem contas devidamente preparadas por quem tem a responsabilidade pelas mesmas</u>. • Face ao exposto, consideramos que umas demonstrações financeiras não aprovadas pelo órgão executivo, não correspondem às demonstrações financeiras finais, <u>não existindo assim condições para o auditor emitir a competente Certificação Legal das Contas</u>. • Adicionalmente alertamos para o facto de, uma vez que três dos membros do órgão executivo não terem aprovado as contas, <u>certamente não é possível obter a declaração do órgão de gestão</u>, prevista na ISA 580 - Declarações Escritas Acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão, onde este confirma a sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. • Assim, deverá ser observado o previsto nesta norma para as situações em que <u>esta declaração não é obtida</u>, nomeadamente nos §10, §11 e §20. • Em suma, nos termos do artigo 45.º, n.º 4 do EOROC, "*o revisor oficial de contas deve escusar-se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente (…), só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas*". • Umas demonstrações financeiras não aprovadas pelo órgão executivo não cumprem a enquadramento dado pelo SNC-AP às "*demonstrações financeiras finais*" sobre as quais deve ser emitida a Certificação Legal das Contas prevista no artigo 10.º do Decreto-Lei 192/2015, de 11 de setembro. • Nos termos do artigo 45.º, n.º 4, do EOROC, "*o revisor oficial de contas deve escusar-se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente (…), só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas*".

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Fevereiro 2021	Normativos aplicados:	• Art.º 45.º e 88.º EOROC, ISA 700 R, DL n.º 79/2017, 30.06., Art.º 451.º CSC, DL n.º 290-D/99, 02.08., Reg. (UE) n.º 910/2014, 23.07., DL n.º 12-A /2020, 06.04.

Questão:

- Os documentos que um revisor oficial de contas compete assinar, designadamente certificações legais de contas, relatórios do Conselho Fiscal, que sejam enviadas a clientes (p. ex. em ficheiro "pdf") e que contenham a assinatura digital do revisor oficial de contas responsável, são válidos para todos os efeitos legais?

Resposta:

- O Artigo 45.º, n.ºs 6, 7 e 8 do EOROC (Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro) determina a aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA), as quais preveem como requisito formal do relatório do ROC a aposição da assinatura do ROC/SROC.
- O §20 da ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras, prescreve que o "*relatório do auditor será feito por escrito*". O §A18 esclarece que o "*Um relatório escrito inclui relatórios emitidos através de impressão em papel e relatórios que usem um meio eletrónico*". O §47 determina que o relatório do auditor deve ser assinado. O §A64 esclarece que a assinatura do auditor pode ser o nome da firma ou o nome do auditor ou ambos, conforme o apropriado, em face da jurisdição, podendo ser exigível pela jurisdição em que o auditor atua, que além da assinatura, declare no relatório a sua designação profissional ou a autorização para o exercício da profissão. O§A65 acrescenta que "*em alguns casos, a lei ou regulamento podem permitir o uso de assinatura eletrónica no relatório do auditor*". Daqui resulta que as normas internacionais de auditoria acolhem a assinatura eletrónica dos documentos do ROC.
- Em linha com a última parte §A64 da ISA 700 (Revista), o Artigo 82.º n.º 2 do EOROC determina que nos documentos subscritos por um ROC, no desempenho das funções contempladas no EOROC, é obrigatória a indicação da sua qualidade, que pode ser expressa pelas iniciais "ROC". O EOROC não se refere expressamente à assinatura do ROC, exceto no contexto do seu Artigo 128.º relativamente à assinatura dos documentos de SROC.
- No entanto, o CSC no contexto das sociedades comerciais e sociedades civis sob a forma comercial consigna expressamente que a Certificação Legal das Contas deve incluir a data e a assinatura do ROC (Artigo 451.º n.º 3, al. f)). O Artigo 4.º-A (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho) prescreve que a "*exigência ou a previsão de forma escrita, de documento escrito ou de documento assinado, feita no presente Código em relação a qualquer ato jurídico, considera-se cumprida ou verificada ainda que o suporte em papel ou a assinatura sejam substituídos por outro suporte ou por outro meio de identificação, nomeadamente através de assinatura eletrónica, e que assegurem níveis pelo menos equivalentes de inteligibilidade e de durabilidade*".
- De acordo com o regime jurídico dos documentos eletrónicos e da assinatura digital, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, alterado posteriormente pelos Decretos-Lei n.ºs 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 7 de junho e 88/2009, de 9 de abril, este último procedeu à republicação do Decreto-Lei n.º 290-D/99, a assinatura eletrónica que equivale à assinatura autógrafa de documentos com forma escrita sobre suporte de papel é a assinatura eletrónica qualificada, aposta num documento eletrónico (cf. Artigo 7.º do referido Decreto-Lei).

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Os documentos que um revisor oficial de contas compete assinar, designadamente certificações legais de contas, relatórios do Conselho Fiscal, que sejam enviadas a clientes (p. ex. em ficheiro "pdf") e que contenham a assinatura digital do revisor oficial de contas responsável, são válidos para todos os efeitos legais?
Resposta (cont.):	• Entende-se por assinatura eletrónica qualificada a assinatura digital ou outra modalidade de assinatura eletrónica avançada que satisfaça exigências de segurança idênticas às da assinatura digital (mediante a utilização de um sistema criptográfico, com recuso a uma chave pública para verificar se a assinatura foi criada mediante o use da correspondente chave privada e se o documento foi alterado após a aposição da assinatura), baseadas num certificado qualificado e criadas através de um dispositivo seguro de criação de assinatura (cf. Artigo 2.º, al. g) do indicado Decreto-Lei). • O mesmo regime se estatui no Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho, aplicável desde 1 de julho de 2016, cujo Artigo 25.º n.º 2 preceitua que a assinatura eletrónica qualificada tem um efeito legal equivalente ao de uma assinatura manuscrita. • Acrescendo a tudo o referido, ressalvamos ainda que o Decreto-Lei n.º 12-A /2020, de 6 de abril, aditou ao Decreto-Lei n.º 10-A /2020, de 13 de março (que estabeleceu medidas excecionais e temporárias relativas à situação epidemiológica do novo Coronavírus - COVID 19), o Artigo 16.º-A, que inclusivamente confere temporariamente às cópias digitalizadas e fotocópias de atos e contratos a força probatória dos respetivos originais, podendo no entanto a contraparte exigir os originais. • O EOROC não veda a possibilidade de os ROC/SROC recorrerem à assinatura eletrónica qualificada, cujo valor, no enquadramento jurídico nacional e comunitário, é equivalente ao da assinatura manuscrita, podendo assim, ser uma alternativa a esse tipo de assinatura de documentos profissionais dos ROC/SROC, em particular durante a vigência do Estado de Emergência e das restrições e prescrições inerentes.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Fevereiro 2021	Normativos aplicados:	• Regulamento UE N.º 517/2014

Questão:

- Declaração de conformidade prevista no Regulamento UE N.º 517/2014 de 16 de abril.
- O auditor independente pode ser o FU da entidade? Ou a referida declaração terá que ser efetuada por auditor sem ligações à sociedade?

Resposta:

- O Regulamento (UE) N.º 517/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos gases fluorados com efeito de estufa, no seu artigo 14.º n.º 2, refere que "*Aquando da colocação no mercado de equipamentos pré-carregados a que se refere o n.º 1, os fabricantes e importadores devem assegurar que a conformidade com o n.º 1 está plenamente documentada e redigir uma declaração de conformidade nesse sentido.*
- *A partir de 1 de janeiro de 2018, caso os hidrofluorocarbonetos contidos nos equipamentos não tenham sido colocados no mercado antes do carregamento, os importadores desse equipamentos devem, assegurar que, anualmente até 31 de março, a exatidão da documentação e da declaração de conformidade seja verificada, para o ano civil anterior, por um auditor independente. O auditor deve ser:*
- *a) Acreditado em aplicação da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho; ou*
- *b) Acreditado para verificar demonstrações financeiras nos termos da legislação do Estado-Membro em causa."*
- *Também na Orientação da Comissão Europeia, Direção-Geral da Ação Climática, sobre as Importações de equipamentos pré-carregados - versão 2.6 de fevereiro de 2020, no seu ponto 6. Verificação independente e apresentação dos resultados, está previsto que "As declarações de conformidade e a documentação associada dos importadores de equipamentos (ver secção 5) são sujeitas a verificação por um auditor independente externo. A secção 6.1 explica sobre o que incide exatamente a verificação do auditor"*.
- A expressão independente, neste contexto, deve ser interpretada como um auditor externo à entidade, por oposição a um auditor interno.
- É nosso entendimento que o revisor oficial de contas que está nomeado para fiscal único cumpre, nesta situação em concreto, os requisitos para ser um auditor independente.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• N/A

Questão:	• Quais as Diretrizes de Revisão e Auditoria (DRA) que ainda se encontram atualmente em vigor?

Resposta:

- Com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2016, do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) passaram a estar em vigor.
- Com a aplicação das ISA deixaram de vigorar o documento intitulado "Normas Técnicas de Revisão/Auditoria" e as Diretrizes de Revisão e Auditoria (DRA) que se referem a matérias tratadas nas ISA.
- Desde essa data que a OROC tem vindo a emitir Guias de Aplicação Técnica com o objetivo de prestar apoio à implementação prática de algumas ISA.
- A título de exemplo, o Guia de Aplicação Técnica (GAT) 1 (na sua versão publicada na Circular 46/2016, de 2 de agosto), no seu parágrafo 9 lista todas as DRA que deixaram de vigorar aquando da sua publicação. É ainda referido no GAT 1 que a OROC está a rever as restantes DRA, e todas as Interpretações Técnicas (IT) e Recomendações Técnicas (RT) emitidas até ao momento para avaliar a pertinência da sua manutenção e, nos casos em que se justifique, a sua substituição por Normas Técnicas e Guias de Aplicação Técnica da OROC.
- Assim, o normativo de auditoria que deve ser seguido pelos colegas ROC é o normativo internacional emitido pelo IFAC, nomeadamente:
  - As Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
  - As Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE);
  - As Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE);
  - As Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS).
- Adicionalmente deve ser seguido o normativo complementar publicado pela OROC, nomeadamente os GAT publicados pela OROC até à data, nas suas versões revistas, quando aplicável.
- Para além destes normativos, devem também ser observadas as Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN).
- Para situações que não estejam especificamente tratadas nas normas referidas acima, podem os colegas continuar a seguir as orientações previstas nas DRA que, não tendo ainda sido expressamente revogadas, tratem especificamente dessas situações, desde que as mesmas não colidam com o previsto nas normas emitidas pelo IFAC e no normativo complementar emitido pela OROC.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• DRA 925 • GAT 19

Questão:

- Como devem os ROC proceder nos trabalhos de certificação de despesas de investimento no âmbito do PT2020, ao nível do relatório/conclusões, quando as seguintes situações ocorrem:
  - Despesas de investimento que constam no mapa de despesas e que ultrapassam, relativamente a uma mesma rubrica, a despesa elegível contratada;
  - Despesas não previstas no contrato?

Resposta:

- O GAT 19 prevê que a verificação a efetuar pelo ROC terá por base os Mapas de Despesas preparado e apresentados pelo beneficiário/promotor, o qual é preparado sempre que ocorre a apresentação de um pedido de pagamento, tendo por base os investimentos ou as despesas efetivamente incorridas e pagas.
- O procedimento de verificação deve envolver a totalidade (e não apenas uma amostra) da informação constante do Mapa de Despesas.
- Assim, no âmbito do trabalho a executar pelo ROC, todas as despesas incluídas no Mapa de Despesas devem ser sujeitas aos procedimentos previstos no GAT 19. Realçamos assim que são todas as despesas, mesmo as que ultrapassam, relativamente a uma mesma rubrica, a despesa elegível contratada ou que não estejam previstas no contrato.
- Partindo do pressuposto que todas as despesas incluídas no Mapa de Despesas estão devidamente validadas pelo ROC, as seguintes situações de exceção podem ocorrer:
  - A. Rubricas para as quais as despesas validadas, previstas no projeto e incluídas no mapa, ultrapassam o montante previsto para essa rubrica e que, ultrapassando, o projeto permite que sejam compensadas com outras rubricas para as quais o montante total elegível não foi ultrapassado;
  - B. Rubricas para as quais as despesas validadas, previstas no projeto e incluídas no mapa, ultrapassam o montante previsto para essa rubrica mas que o projeto não permite essa compensação;
  - C. Rubricas para as quais as despesas validadas, previstas no projeto e incluídas no mapa, ultrapassam o montante previsto para essa rubrica e que ultrapassam o montante total elegível do projeto;
  - D. Rubricas para as quais as despesas validadas não estão previstas na candidatura e estão incluídas no mapa.
- Na situação descrita em A, pode considerar-se que a despesa está certificada ("S"), pois é elegível e o descritivo dos bens e serviços corresponde ao constante da candidatura e das alterações autorizadas.
- Na situação descrita em B, pode considerar-se que a despesa está certificada ("S"), mas nas observações deve remeter-se para o parágrafo da ênfase que deverá ser incluída no relatório descrevendo a situação, uma vez que existindo outras rubricas que permitam essa compensação, poderá o organismo coordenador aceitar essa despesa como elegível.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Como devem os ROC proceder nos trabalhos de certificação de despesas de investimento no âmbito do PT2020, ao nível do relatório/conclusões, quando as seguintes situações ocorrem:
	  • Despesas de investimento que constam no mapa de despesas e que ultrapassam, relativamente a uma mesma rubrica, a despesa elegível contratada;
	  • Despesas não previstas no contrato?

Resposta (cont.):	• Na situação descrita em C, duas situações podem ocorrer:
	  • Caso coluna do "elegível faturado" esteja preenchido pelo máximo aprovado, a despesa está certificada "S", mas nas observações deve remeter-se para o parágrafo da ênfase que deverá ser incluída no relatório descrevendo a situação;
	  • Caso a coluna do "elegível faturado" esteja preenchido pelo valor total da despesa, a despesa não está certificada ("N") e nas observações deve remeter-se para o parágrafo da reserva que deverá ser incluída no relatório descrevendo a situação e remetendo a decisão da sua futura aceitação para o organismo coordenador.
	• Nas situações descritas em D, duas situações podem ocorrer:
	  • Caso a despesa tenha sido incluída numa linha nova no mapa de despesas e coluna do "elegível faturado" não esteja preenchida, a despesa está certificada "S", mas nas observações deve remeter-se para o parágrafo da reserva que deverá ser incluída no relatório descrevendo a situação e remetendo a decisão da sua futura aceitação para o organismo coordenador;
	  • Caso a despesa não tenha sido incluída numa linha nova no mapa de despesas ou a coluna do "elegível faturado" esteja preenchida, a despesa não está certificada ("N") e nas observações deve remeter-se para o parágrafo da reserva que deverá ser incluída no relatório descrevendo a situação e remetendo a decisão da sua futura aceitação para o organismo coordenador.
	• Chamamos também a atenção para as seguitnes situações:
	  • No caso de uma situação particular em que 1 só documento ultrapasse o valor previsto para a rubrica, o procedimento de criar duas linhas no pedido de pagamento em que uma igualaria o valor elegível da candidatura e outra a parte que ultrapasse o valor previsto (e colocar S na priemira linha e N na segunda)", este procedimento poderá não ser o apropriado.
	  • De facto, tratando-se de uma despesa relativa a uma fatura que inclua apenas um item (por exemplo, a compra de uma máquina), não nos parece que o organismo coordenador venha a aceitar como elegível apenas parte do valor de uma máquina. Nestas situações, o organismo coordenador deverá ser consultado antes de se seguir este procedimento.
	  • Situação diferente será aquela em que se trate de uma despesa relativa a uma fatura que inclua vários itens. Nestes casos, se a separação proposta de dividir a despesa dessa fatura em duas linhas, uma que inclua parte dos itens de tal forma que a despesa cumpra os requisitos para ser certificada, e os restantes itens noutra linha, então nestes casos a primeira linha poderá ser certificada e a segunda linha poderá ser enquadrada no ponto C descrito acima.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 87º e 89º CSC • DL n.º 79/2017 e Decl. Retificação n.º 21/2017

Questão:

- Relativamente à obrigatoriedade de emissão de Parecer por um ROC independente, num aumento de capital por conversão de suprimentos numa sociedade anónima, pode aplicar-se o disposto no artigo 89.º n.º 4 do CSC?

Resposta:

- A atual redação do artigo 89.º, nº 4 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) resulta da alteração concretizada pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, posteriormente objeto da Declaração de Retificação n.º 21/2017, de 25 de agosto, diploma que, além do indicado artigo, modificou outras disposições legais do CSC, genericamente aplicáveis quanto ao aumento de capital.
- Pese embora a inserção destas alterações em normas de âmbito geral do CSC, à partida aplicáveis a todas as sociedades comerciais, independentemente da forma jurídica, o elemento textual das alterações (em particular após a Declaração de Retificação) pretende circunscrever a sua aplicação às sociedades por quotas.
- Assim, o artigo 87.º, n.º 4 do CSC concretiza que "*[o] sócio de sociedade por quotas que por si ou juntamente com outros reunir a maioria de votos necessária para deliberar a alteração do contrato de sociedade pode comunicar à gerência o aumento do capital social por conversão de suprimentos registados no último balanço aprovado de que seja titular*" (sublinhado nosso).
- E o n.º 5 do mesmo artigo refere que "*[o] órgão de administração procede à comunicação por escrito, no prazo máximo de 10 dias, aos sócios que não hajam participado no aumento referido no número anterior, com a advertência de que a eficácia do aumento depende da não oposição expressa de qualquer um daqueles, manifestada por escrito, no prazo de 10 dias, contados da comunicação de conversão*" (sublinhado nosso), confinando-se deste modo o regime especial para conversão de suprimentos em capital, introduzido pelo indicado Decreto-Lei, às sociedades por quotas.
- Por sua vez, o artigo 89.º, n.º 4 refere-se à verificação de entradas, não ressalvando a forma jurídica, mas concretizando que respeita à conversão de suprimentos, em manifesta referência ao regime especial aludido nos n.ºs 4 e 5 do artigo 87.º do CSC, limitado às sociedades por quotas.
- A própria redação do artigo 89.º, n.º 4 ao admitir a possibilidade de verificação por contabilista certificado ou por revisor oficial de contas, quando a sociedade esteja sujeita a revisão legal de contas, também aponta nesse sentido.
- As sociedades anónimas estão, por regra, sujeitas a revisão legal de contas, pelo que a possibilidade contemplada neste artigo tem por pressuposto uma sociedade por quotas.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Relativamente à obrigatoriedade de emissão de Parecer por um ROC independente, num aumento de capital por conversão de suprimentos numa sociedade anónima, pode aplicar-se o disposto no artigo 89.º n.º 4 do CSC?
Resposta (cont.):	• Neste sentido alinha também a doutrina jurídica, nomeadamente, o Prof. Doutor Paulo Olavo Cunha (in Direito das Sociedades Comerciais, 7.ª Edição, Almedina, págs. 1009 a 1014, o Prof. Doutor José Ferreira Gomes (in "A alteração dos artigos 87.º e 89.º do CSC pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho: conversão de créditos de suprimentos em capital social", in Revista de Direito das Sociedades, Ano IX, número 3, 2017, pp. 536) e o Prof. Doutor Paulo Tarso Domingues (in "A conversão de suprimentos em capital social (DL nº 79/2017, de 30 de junho", in Direito das Sociedades em Revista, Coimbra, a. 9 v. 18 (Out. 2017), p. 155-163.). • Assim, às sociedades anónimas não é aplicável o disposto no atual artigo 89.º, n.º 4 do CSC, mantendo-se aplicáveis as regras gerais (v.g. artigo 28.º do CSC) que exigem a verificação por revisor oficial de contas independente.

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• GAT 1, GAT 5, GAT 6 e GAT 18

Questão:	• No âmbito da publicação do GAT 1: Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria, pode/deve o ROC aplicar as alterações nele previstas aos relatórios aplicáveis às entidades do setor não lucrativo assim como às entidades que aplicam o SNC-AP.

Resposta:

- Os GAT emitidos pela OROC pretendem dar orientações aos ROC na execução dos seus trabalhos.
- A publicação do GAT 1 revisto, veio trazer alterações consequentes nos GAT 5, 6 e 18. Este guia inclui uma secção "Alterações Consequentes", o qual introduz pequenas correções a estes GAT, e entrou em vigor 1 de março de 2021.
- O GAT 6 foi igualmente revisto passando a ser aplicável apenas às microentidades. Devem seguir-se os modelos do GAT 1 para Entidades do Setor Não Lucrativo e as Pequenas Entidades
- Continuam em vigor os GAT 5 e 18, com as necessárias adaptações previstas no GAT 1.
- Para as restantes situações, os relatórios a emitir pelo ROC deverão cumprir com o previsto nos GAT em vigor à data em que os mesmos são emitidos, com as necessárias adaptações previstas no GAT 1.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• GAT 1 • Artigo 508.º-C do CSC

Questão:	• Como deve ser tratada, ao nível da CLC de uma entidade que não uma EIP, a situação em que, ao abrigo do artigo 508.º-C do Código das Sociedades Comerciais (CSC), uma entidade opta por apresentar um relatório de gestão único (individual e consolidado)? • Nomeadamente, se o termo "relatório de gestão" usado na secção "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", deve ser alterado para "relatório de gestão único".

Resposta:

- O artigo 508.º-C está enquadrado no CSC num capítulo sobre a apreciação anual da situação de sociedades obrigadas à consolidação de contas.
- O n.º 6 do artigo 508.º-C do CSC diz-nos que "*[q]uando para além do relatório de gestão for exigido um relatório consolidado de gestão, os dois relatórios podem ser apresentados sob a forma de relatório único*".
- O relatório de gestão único engloba assim num único documento, a informação sobre as contas individuais e sobre as contas consolidadas.
- No referido GAT 1, na secção de referências, a alínea (b) refere que "*[o]s títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a entidade apresenta", em conformidade com o referencial contabilístico que lhe é aplicável*".
- É nosso entendimento que, na preparação da CLC/RA, os títulos das demonstrações financeiras devem ser adaptados para os títulos usados pela entidade, de forma a que o leitor possa claramente identificar qual a peça do relatório e contas a que o relatório se está a referir.

Data de publicação:	• Abril 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 75.º e 128.º do EOROC

Questão:

- Quem deverá assinar os relatórios numa situação em que uma SROC se encontra nomeada como Fiscal Único, e está representada por ROC que se encontra impossibilitado de assinar?

Resposta:

- Começamos por salientar que o impedimento do ROC não corresponde a um impedimento da SROC nomeada, circunstância que suscitaria a intervenção do suplente.
- Assim, não ocorrendo impedimento da SROC a questão da suplência não se coloca.
- O artigo 128.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), com a epígrafe Assinatura dos documentos, menciona o seguinte:
  - *"1 - Nas relações com terceiros, as certificações, relatórios e outros documentos de uma sociedade de revisores oficiais de contas, no exercício de funções de interesse público, são assinados em nome e em representação da sociedade por um sócio revisor oficial de contas que seja administrador ou gerente ou que tenha poderes bastantes para o ato.*
  - *2 - Entende-se que a designação pela sociedade de revisores oficiais de contas de um sócio revisor oficial de contas, como seu representante para o exercício de determinada função de interesse público, lhe confere poderes bastantes para a assinatura dos documentos emitidos no âmbito do exercício dessas funções.*
  - *3 - Caso o sócio referido no n.º 1 não tenha sido responsável pela orientação ou execução do trabalho, os referidos documentos devem ser também assinados pelo respetivo revisor oficial de contas orientador ou executor.*
  - *4 - Em qualquer dos casos referidos nos números anteriores, deve ser aposta a identificação das pessoas que assinam as certificações, relatórios e outros documentos aí referidos.*
  - *5 - A CMVM determina que as assinaturas referidas nos números anteriores não sejam divulgadas ao público, se a sua divulgação puder ocasionar uma ameaça iminente e significativa para a segurança pessoal de qualquer pessoa, sem prejuízo da identidade das pessoas envolvidas dever ser conhecida das autoridades competentes relevantes".* (sublinhados nossos)
- Por outro lado, o artigo 75.º, n.ºs 1 e 2 do EOROC prevê que:
  - *"1 - Para efeitos da revisão legal ou voluntária de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas designa pelo menos um sócio revisor oficial de contas principal, escolhido de acordo com critérios de garantia da qualidade da mesma, de independência e de competência, e dota-o de recursos suficientes e de pessoal com a competência e as capacidades necessárias para desempenhar adequadamente as suas funções.*
  - *2 - O sócio principal é responsável pela orientação e execução direta da auditoria, devendo participar ativamente na sua realização".* (sublinhados nossos)

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Quem deverá assinar os relatórios numa situação em que uma SROC se encontra nomeada como Fiscal Único, e está representada por ROC que se encontra impossibilitado de assinar?
Resposta (cont.):	• Assim, a CLC e outros relatórios poderão ser assinados por outro sócio ROC da SROC, desde que este seja gerente/administrador ou tenha poderes bastantes para representar a SROC (v.g. por ter sido designado pela SROC para a representar) nos termos do artigo 128.º do EOROC e que esteja em condições de assumir e de se responsabilizar pela orientação e execução direta do trabalho, nos termos do artigo 75.º do EOROC. • Chamamos a atenção para o facto de a substituição interna do ROC responsável, fruto da reorganização do trabalho imposta pela sua impossibilidade temporária, deverá ser comunicada aos clientes em que tal circunstância tenha impacto e ser refletida na documentação da organização interna da SROC ou na pasta dos clientes, dependendo do tipo de esquema organizacional adotado. • Deverá ainda ser ponderada a necessidade de outorgar um aditamento ao contrato de prestação de serviços, se a nomeação como responsável do ROC que se encontra impedido temporariamente constar do mesmo. • Por outro lado, para as situações de certificações de relatórios intercalares, as quais poderao ser assinadas por outro sócio ROC da SROC, desde que tenha poderes bastantes para representar a SROC (por ser gerente ou ter sido designado pela SROC para a representar) nos termos do artigo 128.º do EOROC e que esteja em condições de assumir e de se responsabilizar pelo trabalho realizado. • Chamamos a atenção para o facto de que em situações semelhantes, deverá ser analisada se a impossibilidade é temporária ou prolongada e o tipo de documento a ser assinado.. Poderá haver necessidade de nomear outro representante e dar nota ao cliente dessa alteração.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Março 2021	Normativos aplicados:	• GAT 1

Questão:	• Na sequência da análise da nova versão do GAT n.º 1, qual a interpretação que deve ser dada às referências (e), (g) e (i) que estão nos modelos de relatórios anexos ao GAT 1, nomeadamente o modelo 3 relativo a entidades não EIP, nas sociedades anónimas em que o ROC é o Fiscal Único e nas sociedades por quotas com ou sem órgão de fiscalização? E qual a interpretação que deve ser dada à referência (e) relativa ao normativo contabilístico?

Resposta:

- No caso as sociedades anónimas, não EIP, em que o ROC é nomeado como FU, na emissão da CLC deve ter-se em atenção o seguinte:
  - Na secção "Responsabilidades do órgão de gestão (…)" deve ser eliminado o último parágrafo "O órgão de fiscalização (…) informação financeira da Entidade" e o título da secção deve corresponder apenas a "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras".
  - O parágrafo sobre o relatório de gestão deve corresponder à redação que consta do corpo do modelo que começa da seguinte forma "Dando cumprimento o artigo 451.º, n.º 3, alínea e) do Código das Sociedades Comerciais (…)".
- Esta situação é igualmente aplicável às sociedades por quotas quando a entidade tenha órgão de fiscalização.
- No caso das sociedades por quotas sem órgão de fiscalização, na emissão da CLC deve ter-se em atenção o seguinte:
  - Na secção "Responsabilidades do órgão de gestão (…)", deve ser eliminado o último parágrafo "O órgão de fiscalização (…) informação financeira da Entidade" e o título da secção deve corresponder apenas a "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras".
  - O parágrafo sobre o relatório de gestão deve corresponder à redação que consta da nota de rodapé (i) que começa da seguinte forma "Dando cumprimento aos requisitos legais aplicáveis, (…)".
- Relativamente à questão do referencial contabilístico a usar nos relatórios a emitir de acordo com os modelos previsto no GAT 1, a referência "(e)" incluída nos modelos de relatórios do GAT 1, refere-se a exemplos de referenciais contabilísticos a usar, mas não os limita.
- Naturalmente, os modelos de relatórios previstos no GAT 1 deverão ser adaptados ao referencial contabilístico adotado pela empresa. Esta situação está igualmente prevista na referência "(b)" que consta do GAT 1, a qual refere que os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta, em consonância com o referencial contabilístico aplicável.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Abril 2021	Normativos aplicados:	• ISA 200, GAT 6 • Avisos n.º 8255/2015, 8257/2015 e 8256/2015

Questão:

- Em que circunstâncias se pode considerar que uma entidade prepara as suas demonstrações financeiras no "referencial de apresentação apropriada", ou no "referencial de cumprimento"?

Resposta:

- Conforme referido na ISA 200 §13, al. (i) ponto (i), o órgão de gestão responsável pela "*preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada*".
- O referencial de apresentação apropriada é definido nos termos da ISA 200 §13, al. l) como um referencial que "*(i) [r]econhece explicita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que a gerência faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou (ii) [r]econhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Espera-se que estas situações só sejam necessárias em circunstâncias extremamente raras*".
- A expressão referencial de cumprimento é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório, mas não contém os reconhecimentos descritos na alínea (i) ou (ii) da definição de referencial de apresentação apropriada.
- Ora, o Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho aprovou a Norma Contabilística para Microentidades, tem desde logo uma diferença relevante que passa pelo facto não conter a expressão "relato financeiro" no título da norma.
- Os parágrafos 2.3 e 4.4. constantes quer na Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), quer na Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-SNL) <u>não estão presentes e não existe o reconhecimento da necessidade de divulgações adicionais para atingir uma apresentação apropriada</u>.
- Assim, consideramos que a Norma Contabilística para Microentidades, define-se como referencial de cumprimento, cumprindo assim a ISA 200, §13, al. l).
- Caso uma entidade, que se classifique como Microentidade, queira apresentar demonstrações financeiras num "referencial de apresentação apropriada", terá de optar por aplicar a NCRF-PE, publicada no Aviso n.º 8257/2015, de 29 de julho, ou as próprias Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) publicadas no Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Abril 2021	Normativos aplicados:	• GAT 5 e GAT 1

Questão:	• Qual o texto que deve constar no Relatório de auditoria dos Organismos de Investimento Coletivo, designadamente na secção "Sobre o Relatório de gestão", na sequência das alterações introduzidas pelo GAT nº 1?

Resposta:

- O GAT 1, que entrou em vigor em 1 de março de 2021, introduziu pequenas alterações ao GAT 5, as quais estão divulgadas na secção "Alterações Consequentes" do referido GAT.
- Coloca-se a questão sobre como deve ser adaptado o parágrafo "Sobre o relatório de gestão":
  - Hiposete 1: "Em nossa opinião, o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor e a informação nele constante é coerente com as demonstrações financeiras auditadas, não tendo sido identificadas incorreções materiais".
  - Hipotese 2: "Dando cumprimento aos requisitos legais aplicáveis, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor e a informação nele constante é coerente com as demonstrações financeiras auditadas, não identificámos incorreções materiais".
- O GAT 5 não foi sujeito a qualquer outra alteração até à presente data.
- Enquanto o GAT 5 não for sujeito a revisão, consideramos que deve continuar a ser utilizado o modelo de relatório nele previsto, com as devidas alterações introduzidas pelo GAT 1.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Abril 2021	Normativos aplicados:	• Decreto-Lei n.º 22-A/2021 • Circular 30.04.2020 de CMVM

Questão:

- Quais os prazos de reporte das demonstrações financeiras e relatório de auditoria para a CMVM das sociedades de capital de risco e fundos de capital de risco, bem como para a realização das respetivas assembleias de aprovação de contas?
- Devido ao COVID, no ano anterior (2020) estes prazos foram alargados. Para 2021, qual foi a decisão?

Resposta:

- Este tema está tratado no Decreto-Lei n.º 22-A/2021, de 17 de março, o qual prorrogou os prazos e estabeleceu medidas excecionais e temporárias no âmbito da pandemia da doença COVID-19.
- O artigo 18.º deste decreto, com a epígrafe Prazos de realização de assembleias gerais, refere o seguinte.
- *"1 - Não obstante a possibilidade de realização de assembleias gerais através de meios telemáticos nos termos legais, as assembleias gerais das sociedades comerciais, das associações ou das cooperativas, que devam ter lugar por imposição legal ou estatutária, podem ser realizadas até 30 de junho de 2021.*
- *2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, no caso das cooperativas e das associações com mais de 100 cooperantes ou associados, as assembleias gerais que devam ter lugar por imposição estatutária podem ser realizadas até 30 de setembro de 2021"*. (sublinhado nosso)
- Chamamos ainda a atenção para o esclarecimento que obtivemos por parte da CMVM que refere que "*Na sequência do pedido de esclarecimentos formulado quanto à aplicação do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 22-A/2021 (repristinado do Decreto-Lei n.º 10-A/2020), cumpre referir que se mantém o entendimento da CMVM constante da Circular disponível no seu site (Circular_30.04.2020.pdf (cmvm.pt)), no âmbito da qual o prazo para a realização da assembleia anual de participantes/acionistas a que alude o artigo 36.º do Regime Jurídico do Capital de Risco, do Empreendedorismo Social e do Investimento Especializado, na sua versão atual, pode ser prorrogado, podendo as mesmas serem realizadas até ao dia 30 de junho de 2021*".

Data de publicação:	• Abril 2021	Normativos aplicados:	• Lei n.º 75-B/2020, Lei n.º 75/2013 e Lei n.º 1-A/2020

Questão:

- Tendo em conta o processo de transição para o SNC-AP, com a existência de vários erros nas aplicações informáticas, que têm condicionado o trabalho de auditoria deste ano, qual a posição da OROC aos prazos da prestação de contas de 2020 das Autarquias Locais?

Resposta:

- A diversa legislação emitida (artigo 132.º, n.º 2 da Lei n.º 75-B/2020, artigo 2.º, al. b) do Decreto-Lei n.º 6-D/2021, artigo 3.º, n.º 7 da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, alterado pela Lei n.º 13-B/2021) relativamente aos prazos da prestação de contas de 2020 das Autarquias Locais, tem conduzido a interpretações diversas, inclusive com a DGAL a emitir dois pareceres distintos.
- Existe uma clarificação recente da Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL), a qual esclarece que quando a Lei do Orçamento de Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) menciona no seu artigo 132.º n.º 2 que "*na administração local, a prestação de contas relativa ao exercício de 2020 pode ser efetuada até 31 de maio de 2021*", o legislador está a referir-se ao primeiro momento de exercício das competências do órgão executivo previstas, nomeadamente:
  - A competência da junta de freguesia de elaboração e aprovação dos documentos de prestação de contas (artigo 16.º n.º 1, al. e) do Anexo I da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, atualizado pela Lei n.º 66/2020, de 04 de novembro).
  - A competência da câmara municipal de elaboração e aprovação dos documentos de prestação de contas e sua submissão à assembleia municipal para a apreciação e votação das mesmas (artigo 33.º, n.º 1, al. i) do Anexo I da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, atualizado pela Lei n.º 66/2020, de 04 de novembro).
- Ora sendo o envio da prestação de contas de 2020 ao órgão deliberativo efetuado até 31 de maio, a sua apreciação e votação poderá ocorrer na reunião ordinária de junho, de acordo com o preconizado no n.º 7 do artigo 3.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, na sua redação atual alterada pela Lei n.º 13-B/2021.
- Face ao exposto acima, informamos que a OROC, não sendo entidade reguladora nesta matéria, segue as orientações emanadas pela DGAL.

Voltar ao índice

Data de publicação:	Maio 2021	Normativos aplicados:	Artigos 262.º, 262.º-A , 413.º e 414.º-A do CSC

Questão:

- Uma sociedade por quotas , sem Conselho Fiscal, que ultrapassa nos dois últimos anos os limites referidos no art.º 262º do CSC, tem de "*designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal*", conforme mencionado no n.º 2 daquele artigo.
- Pode esta nomeação ser feita em Assembleia geral, ou é bastante o contrato de prestação de serviços). É exigida a nomeação do ROC suplente?

Resposta:

- O artigo 262.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estabelece que as sociedades por quotas que não tenham conselho fiscal devem designar um ROC para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três limites aí estabelecidos.
- Por outro lado, o n.º 4 do mesmo artigo refere que compete aos sócios deliberar a designação do ROC, requerendo assim que esta deliberação tenha de ser efetuada em assembleia geral de sócios.
- No que respeita à questão se é exigida a nomeação do ROC suplente, temos os seguintes comentários:
  - A obrigatoriedade de designação de um suplente está prevista no n.º 3 do artigo 413.º do CSC que terá igualmente de ser ROC / SROC.
  - A nomeação de um ROC por aplicação do n.º 2 do artigo 262.º prevê especificamente as seguintes referências:
    - São aplicáveis ao ROC as incompatibilidades estabelecidas, para os membros do conselho fiscal, no n.º 1 do artigo 414.º-A – n.º 5 do artigo 262.º;
    - Ao exame efetuado pelo ROC aplica-se o disposto a esse respeito quanto a sociedades anónimas, conforme tenham ou não conselho fiscal – n.º 6 do artigo 262.º;
    - O dever de prevenção – n.º 1 do artigo 262.º-A;
    - O dever de vigilância – n.º 4 do artigo 262.º-A.
  - O legislador, ao não fazer referência à obrigatoriedade de designação de um suplente, tal como previsto no n.º 3 do artigo 413.º, deixou de fora esta obrigação para os ROC designados por força do artigo 262.º, n.º 2.
- Assim, quanto à questão se <u>a nomeação do ROC requer que seja feita em assembleia geral</u>, sim, esta deliberação tem de ser efetuada em assembleia geral de sócios
- Quanto à questão se <u>é exigida a nomeação de um ROC suplente</u>, não, a nomeação de um ROC suplente não é obrigatória.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 49.º, 54.º, 71.º, 88.º a 91.º do EOROC • Artigo 414-A.º do CSC

Questão:

- Uma entidade (não EIP) foi recentemente adquirida por uma outra entidade (não EIP), a empresa-mãe, a qual tem um ROC designado. Existe algum "impedimento", no EOROC, a que o ROC da subsidiária seja igualmente designado para ROC da empresa-mãe?

Resposta:

- As incompatibilidades e os impedimentos previstos no EOROC, estão vertidas nos artigos 88.º a 91.º do indicado diploma, nos quais esta situação não vem mencionada. No entanto, recomenda-se a sua leitura para avaliar a potencial existência de outras incompatibilidades gerais ou específicas.
- Adicionalmente, o artigo 414.º-A do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aplicável se as empresas em causa forem sociedades comerciais com órgão de fiscalização, refere-se também a incompatibilidades específicas na eleição ou designação de membros do conselho fiscal, fiscal único ou revisor oficial de contas. Apesar de na nossa perspetiva, a situação em análise não estar aí referenciada, sugerimos a sua leitura para garantir que o auditor não se enquadra em alguma das situações elencadas no artigo.
- Chamamos igualmente a atenção para o previsto no artigo 54.º do EOROC quanto à inamovibilidade de um ROC antes de terminado o seu mandato. Esta situação terá de ser acautelada no eventual processo de substituição do ROC da empresa-mãe.
- Importa ainda salientar, a propósito do eventual processo de substituição, o previsto no código de ética da OROC, nomeadamente na Secção 2 – Nomeação profissional do Capítulo 3 – Ameaças e salvaguardas, em particular, nos parágrafos 3.9 a 3.14.
- Por último, ressaltamos as exigências decorrentes do princípio de independência, previsto no artigo 71.º do EOROC, referindo-se ainda, concretamente, no n.º 1 do artigo 49.º do EOROC, que os ROC devem desempenhar as funções em regime de completa independência funcional e hierárquica relativamente às empresas ou outras entidades a quem presta serviços.
- É nosso entendimento que pode ser nomeado como ROC da empresa mãe e da sua participada, se forem observados e mitigados os temas acima referenciados.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 415.º do CSC, artigo 50.º do EOROC • Código de Ética, Circular OROC n.º 60/2012

Questão:

- Quando existe uma renúncia do FU:
  - O FU suplente assume obrigatoriamente o cargo de FU efetivo? Se sim, os honorários do novo FU podem ser diferentes dos existentes com o FU que renunciou? ou
  - A empresa terá de nomear FU efetivo ou suplente até ao final do mandato?

Resposta:

- O Artigo 415.º do CSC prevê, no seu n.º 3, que os suplentes dos membros efetivos do conselho fiscal os possam substituir quando estes se encontrem temporariamente impedidos ou quando as suas funções tenham cessado, com a ressalva de que o suplente que seja ROC substitui o membro efetivo que tenha a mesma qualificação.
- Nas situações em que o ROC suplente substitui o ROC efetivo cujas funções tenham cessado, prevê ainda o n.º 4 do mesmo artigo que o suplente se mantém no cargo até à primeira assembleia anual, quando se procederá ao preenchimento das vagas.
- Acrescenta o n.º 5 do artigo 415.º que, não havendo suplente, os cargos vagos, tanto de membros efetivos como de suplentes, são preenchidos por nova eleição.
- Por outro lado, o artigo 50.º, n.º 4 do EOROC determina a necessidade de aceitação expressa, por escrito, o que no caso determina que previamente ao exercício de funções como efetivo o FU (ROC) suplente emita a competente aceitação.
- Assim:
  - O suplente deverá assumir funções de FU efetivo até à próxima assembleia geral, onde serão preenchidas as respetivas vagas; se não o poder / quiser fazer, a sociedade dever proceder a nova eleição para preenchimento das vagas.
  - A Circular da Ordem n.º 60/2012, de 11 de julho, esclarece que o ROC que se encontrar em funções à data em que forem disponibilizadas as contas pelo órgão de gestão é responsável pela emissão da CLC e, se aplicável, pelo parecer do órgão de fiscalização.
  - Na eventual substituição de um FU efetivo pelo suplente, deverá atender-se aos parágrafos 3.2.14 e 3.2.15 do Código de Ética, quando não sejam ROC que integrem a mesma SROC.
  - É o suplente que substitui o membro efetivo cujas funções tenham cessado que se mantem no cargo até à primeira assembleia anual, na qual procederá ao preenchimento das vagas.
  - Previamente à aceitação de exercício de funções como efetivo o FU (ROC), deverá avaliar se reúne as condições para o efeito, nomeadamente, em face do tempo que mediará até à referida assembleia geral e a prática de atos que o exercício de tais funções exigirá.
  - Compete às partes definirem os respetivos termos inerentes ao exercício do respetivo cargo, nomeadamente os honorários, devendo ser celebrado o respetivo contrato (caso o suplente não esteja a representar a mesma firma do substituído, situação que se mantém o contrato anterior passando a sociedade a ser representada por outro sócio).

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Atigo 128.º, 49.º, 75.º do EOROC

Questão:

- Nos Artigo 128º do EOROC, que tem poderes para efetuar a assinatura dos documentos?
- Como se consubstanciam os "poderes bastantes para o ato" âmbito do nº 1 do artigo 128.º?
- Pode um ROC (não sócio) colaborador da SROC ou um ROC subcontratado ter poder de assinatura em representação da SROC?
- Na dupla assinatura, têm ambos de ser ROC?

Resposta:

- O artigo 128.º do EOROC, com a epígrafe Assinatura de documentos, consigna que "*(…) as certificações [certificações legais das contas] , relatórios [de auditoria] e outros documentos de uma sociedade de revisores oficiais de contas, no exercício de funções de interesse público, são assinados em nome e representação da sociedade por um sócio revisor oficial de contas que seja administrador ou gerente ou que tenha poderes bastantes*" (n.º 1), considerando-se com poderes bastantes o sócio revisor oficiais de contas (ROC) designado como representante da sociedade de revisores oficiais de contas (SROC) para o exercício de determinada função de interesse público (n.º 2).
- O n.º 3 acrescenta que se o sócio ROC com poderes bastantes [à partida gerente/administrador ou com poderes conferidos (nos termos do n.º 2 do artigo 128.º do EOROC)] não tiver sido responsável pela orientação ou execução do trabalho, os documentos devem ser também assinados pelo ROC orientador ou executor dos trabalhos.
- Por outro lado, o artigo 75.º do EOROC, com a epígrafe Organização do trabalho, prevê que "*Para efeitos de revisão legal ou voluntária de contas, a SROC designa pelo menos um sócio revisor oficial de contas principal*" (n.º 1), considerando-se que "*o sócio principal é responsável pela orientação e execução direta da auditoria, devendo participar ativamente na sua realização*" (n.º 2).
- Acrescenta-se no n.º 3 do mesmo preceito que "*Nas revisões voluntárias de contas o sócio principal pode ser substituído por um revisor oficial de contas (…) contratado nos termos da alínea c), do n.º 1 do artigo 49.º*".
- O artigo 75.º do atual EOROC foi introduzido pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, correspondendo ao artigo 24.º- B da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de maio na redação dada pela Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril com a epígrafe Organização do trabalho.
- O indicado artigo 24.º- B estatui que os Estados-membros asseguram que quando a revisão legal de contas é realizada por uma SROC, esta designa pelo menos um sócio principal, dotando-o de recursos suficientes e de pessoal competente, tendo como critérios para a sua seleção a garantia da qualidade da revisão legal de contas, a independência e a competência. Consigna o referido artigo ainda que "*o sócio ou sócios principais participam ativamente na realização da revisão legal de contas*".
- O artigo 75.º do EOROC consagrou termos mais restritivos que o artigo homólogo da indicada Diretiva, alargando a exigência de nomeação de um ROC sócio principal, para além das revisões legais, às revisões voluntárias de contas.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Nos Artigo 128º do EOROC, que tem poderes para efetuar a assinatura dos documentos? • Como se consubstanciam os "poderes bastantes para o ato" âmbito do nº 1 do artigo 128.º? • Pode um ROC (não sócio) colaborador da SROC ou um ROC subcontratado ter poder de assinatura em representação da SROC? • Na dupla assinatura, têm ambos de ser ROC?

Resposta (cont.):	• Admitindo-se que nas revisões voluntárias o sócio ROC principal possa ser substituído por ROC não sócio contratado nos termos da al. c), do n.º 1 do artigo 49.º do EOROC.
	• Articulando os indicados artigos do EOROC, os documentos das SROC no exercício das funções de interesse público, como resulta dos acima transcritos n.ºs 1 e 2 do artigo 128.º do EOROC, têm sempre que ser assinados por sócio ROC que seja gerente/administrador ou por sócio ROC que tenha poderes bastantes conferidos pela SROC (v.g. o sócio ROC designado como representante da SROC nos termos do n.º 2 do indicado preceito legal).
	• Assim, o sócio ROC que no âmbito das revisões legais e voluntárias de contas seja nomeado como sócio ROC principal, para efeitos do previsto nos artigos 75.º, n.º 1 e 2 do EOROC, o qual é responsável pela orientação e execução direta dos trabalhos, tem poderes bastantes para assinar sozinho a certificação legal das contas ou o relatório de auditoria, consoante o caso, cf. 128.º, n.º 2, do EOROC.
	• Nas revisões voluntárias de contas, se o sócio ROC principal, como o artigo 75.º, n.º 3 do EOROC permite, for substituído por um ROC não sócio contratado, na execução e orientação direta dos trabalhos, o relatório de auditoria terá que ser assinado por ambos (sócio ROC principal e ROC contratado) de acordo com o previsto no artigo 128.º, n.º 3 do EOROC. Ressalva-se que tal substituição nos trabalhos de revisão legal de contas se encontra vedada aos ROC não sócios contratados. Assim, numa revisão legal das contas, o ROC principal não pode ser substituído por um ROC executor (ROC não sócio contratado).
	• Nos demais trabalhos decorrentes das funções de interesse público (vide artigo 41.º do EOROC), em que os ROC não sócios contratados sejam responsáveis pela execução e orientação direta dos trabalhos, os documentos finais, por força do artigo 128.º, n.º 3 do EOROC devem ser assinados por estes e também por um ROC sócio gerente/administrador ou que tenha poderes bastantes. Assim, na prática o artigo 128.º, n.º 3 do EOROC tem aplicação aos ROC não sócios contratados.
	• Face ao exposto, vamos ver o enquadramento de 4 questões em concreto.
	  • i. No âmbito do nº 1 do referido artigo, os "poderes bastantes para o ato" podem ser consubstanciados apenas na designação do sócio não administrador (necessariamente ROC) como representante da SROC aquando da nomeação pelo cliente, ou é necessária formalização adicional?
	  • Esta designação ocorre quando a SROC aceita a nomeação e designa o ROC que a irá representar, e fica depois concretizada com a assinatura do contrato de prestação de serviços.

Questão (cont.):	• Nos Artigo 128º do EOROC, que tem poderes para efetuar a assinatura dos documentos? • Como se consubstanciam os "poderes bastantes para o ato" âmbito do nº 1 do artigo 128.º? • Pode um ROC (não sócio) colaborador da SROC ou um ROC subcontratado ter poder de assinatura em representação da SROC? • Na dupla assinatura, têm ambos de ser ROC?

Resposta (cont.):	• ii. Pode um ROC (não sócio) colaborador da SROC ou um ROC subcontratado conforme alínea c) do nº1 do Artigo 49º, ter poder de assinatura em representação da SROC no âmbito do exercício de funções de interesse público? Em caso afirmativo, como deve ser formalizada a atribuição de poderes para o ato em cada uma das situações?
	  • Apenas nas revisões voluntárias o sócio ROC principal pode ser substituído por um ROC não sócio contratado (artigo 75.º, n.º 3 do EOROC) na execução e orientação direta dos trabalhos, o relatório de auditoria. Nestas situações, o relatório de auditoria terá que ser assinado por ambos, sócio ROC principal e ROC contratado (artigo 128.º, n.º 3 do EOROC).
	• iii. No caso do ROC (não sócio) colaborador da SROC será necessária consideração de algumas questões específicas, nomeadamente quanto aos limites relativos à exclusividade prevista no Artigo 91º? Ou seja, o seu vínculo com a SROC releva para efeitos de sujeição aos limites previstos?
	  • Os impedimentos previstos no artigo 91.º do EOROC são específicos do ROC e não da SROC. O estabelecido no referido artigo é aplicável ao ROC colaborador na sua relação com a SROC.
	• iv. Ainda nos termos do artigo 128º do EOROC, no seu n.º 3, indica a possibilidade de uma dupla assinatura quando o sócio não é responsável pela orientação ou execução do trabalho. Neste caso, ambos os signatários têm que ser Revisores Oficiais de Contas ou um deles pode ser sócio ainda não ROC mas com experiência e competência relevante e que se encontre a fazer o curso de preparação para ROC (ou ROC estagiário)?
	  • Conforme referido acima, ambos os signatários têm de ser ROC.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 72.º do EOROC • Artigo 278.º do CSC

Questão:

- Uma SROC estava nomeada como FU de uma sociedade anónima. Esta SA, em 31 de outubro de 2020, converteu-se em SICAFI e alterou o formato de governo da sociedade para CA + CF + ROC.
- Enquanto FU, tem obrigação de certificar as contas do período de 1 de janeiro a 31 de outubro de 2020?
- Pode a SROC ser nomeada para vogal do CF tendo outra SROC sido nomeada para ROC?

Resposta:

- Chamamos inicialmente a atenção para o previsto no artigo 72.º, n.º 1, al. c) do EOROC, que nos diz que "*o revisor oficial de contas ou o sócio principal que realize uma revisão legal das contas em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano ou, no caso de uma revisão legal das contas de entidades de interesse público, um prazo mínimo de dois anos desde a sua cessação das suas funções enquanto revisor oficial de contas ou sócio principal responsável pelo trabalho de revisão, não pode (…) ser membro do órgão de fiscalização da entidade auditada*".
- Adicionalmente, deixamos as seguintes referências.
  - A estrutura da administração e da fiscalização acima mencionada está prevista no artigo 278.º, n.º 1 al. a) do CSC.
  - Na data desta alteração, em 31 de outubro, a empresa não efetuou um encerramento de exercício económico.
  - A empresa continuar a preparar as suas contas anuais reportadas a 31 de dezembro.
  - Nos termos do entendimento perfilhado na Circular da Ordem n.º 60/12 de 11 de julho, a emissão da certificação legal das contas compete ao ROC que se encontrar em funções à data em que as respetivas contas forem disponibilizadas pelo órgão de gestão.
- Assim, deixamos aqui as respostas a situações concretas:
  - Enquanto FU, tem obrigação de certificar as contas do período de 1 de janeiro a 31 de outubro de 2020?
    - Não é aplicável a certificação as contas do período de 1 de janeiro a 31 de outubro, já que este não constitui um período económico sujeito a certificação, acrescendo que, a CLC cabe, à partida, ao FU/ROC nessas funções à data em que as mesmas são apresentadas pelo órgão de gestão.
  - Pode a SROC ser nomeada para vogal do CF tendo outra SROC sido nomeada para ROC?
    - Não poderá aceitar a nomeação para integrar o CF, pois ainda não decorreu um ano (ou dois no caso de entidades de interesse público) desde a sua cessação de funções como ROC/FU dessa entidade.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 45.º do EOROC

Questão:	• Numa situação em que um ROC não pode emitir a sua opinião por não lhe ser sido facultada a informação necessária para desenvolver o seu trabalho, nomeadamente não lhe foram apresentadas as contas referentes ao ano, deve ser emitida uma "impossibilidade de certificação"?

Resposta:

- Chamamos a sua atenção para o artigo 45.º, n.º 4 do EOROC, o qual refere que o ROC ou SROC deve "*escusar-se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa*" (sublinhado nosso).
- Posteriormente, existe a possibilidade de emitir CLC caso tenham sido supridas as limitações que levaram o auditor a não poder emitir opinião.

Substituída pela Q&A_Audit_21/039

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• GAT

Questão:	• Quando um ROC exerce a sua atividade em nome individual, deve ser efetuada uma alteração no teor da redação da CLC, quanto ao respetivo texto utilizando a primeira pessoa do singular, em detrimento ao referido nos "GAT" em que se alude à primeira pessoa do plural (exemplos: "Auditei as demonstrações financeiras..." e " Em minha opinião..".)?

Resposta:

- Deixamos aqui a referência para o facto de que o texto incluído nos modelos de relatórios dos GAT são exemplos que devem ser adaptados à situação concreta de cada trabalho realizado/relatório a emitir.
- Tal significa que os modelos de relatórios previstos nos GAT deverão ser adaptados à realidade do ROC e da empresa auditada.
- Assim, as expressões na primeira pessoa do plural constantes dos modelos de relatórios previstos nos GAT, podem ser ajustadas para a primeira pessoa do singular visto que o ROC exerce a sua atividade a título individual.
- Contudo admite-se que possa ser assumido um estilo pessoal considerando que existem autores que preferem utilizar a primeira pessoa do plural no seu estilo de escrita.

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• LOPTC, artigo 63.º, 190.º, 79.º e 81.º do EOROC, artigo 24.º do RJSA, artigo 16.º do BCFT

Questão:

- Uma EP do setor da saúde efetuou uma contratação direta, não tendo seguido o procedimento normal previsto no CCP, ao abrigo do art.º 5º e 5º-A do CCP. É entendimento do Tribunal de Contas que o regime excecional previsto nestes atigos não é aplicável à situação em concreto
- Deve o ROC comunicar esta situação à DGO, IGF ou Tribunal de Contas? Deve mencionar a situação no Relatório e parecer do Fiscal Único?

Resposta:

- De acordo com o disposto no artigo 5.º, n.º 1, al. e) da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação atualizada até à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, compete, nomeadamente, ao Tribunal de Contas (TdC) julgar a efetivação das responsabilidades financeiras de quem gere dinheiros públicos, e compete-lhe realizar, por iniciativa própria ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo auditorias às entidades sujeitas à sua jurisdição e poderes de controlo financeiro, em que se incluem as empresas públicas.
- Acresce que o artigo 65.º, n.º 1, al. l) da LOPTC prevê que a violação de normas legais e regulamentares relativas à contratação pública, constitui responsabilidade financeira sancionatória, a julgar pelo TdC, nos termos do referenciado artigo 5.º da LOPTC.
- A LOPTC, a legislação aplicável à atividade da Inspeção Geral de Finanças e o Código dos Contratos Públicos não contemplam qualquer dever específico de comunicação de desconformidades formais na contratação por parte de entidades públicas, não se identificando necessidade de comunicar a circunstância em causa.
- Relativamente aos deveres de comunicação a que um ROC está sujeito, cingindo-nos igualmente aos factos apresentados acima, informamos adicionalmente quanto ao respetivo enquadramento:
- **1. Dever de comunicação ao órgão de gestão**
- O ROC tem o dever profissional de comunicar ao órgão de gestão os factos e circunstâncias e que possam constituir uma mais-valia para a entidade. Esta comunicação pode ser feita numa fase intermédia ou e/ou após a conclusão da auditoria. A comunicação a efetuar no final dos trabalhos deve incluir, entre outros, as principais conclusões sobre os trabalhos substantivos e sobre as demonstrações financeiras, explicações mais detalhadas das reservas e ênfases incluídas na CLC emitida e comentários sobre erros, omissões, insuficiências ou inconsistências verificadas na revisão dos documentos de prestação de contas desde que não materiais. Este tema foi abordado na Circular nº 61/009 da OROC, disponível no site da OROC na área reservada.
- É nosso entendimento que este dever de comunicação é aplicável à presente situação.
- **2. Dever de comunicação ao órgão de fiscalização (aplicável às PIE – artigo 63.º dos EOROC e artigo 24.º da Lei 148/2015 (RJSA))**
- Estes deveres incluem a confirmação anual, por escrito, ao conselho fiscal, à comissão de auditoria ou ao conselho geral e de supervisão, conforme o caso, da sua independência relativamente à entidade examinada e de todos os serviços adicionais prestados à entidade examinada, as quais devem ser efetuadas antes da elaboração da certificação legal de contas da entidade em causa.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Uma EP do setor da saúde efetuou uma contratação direta, não tendo seguido o procedimento normal previsto no CCP, ao abrigo do art.º 5º e 5º-A do CCP. É entendimento do Tribunal de Contas que o regime excecional previsto nestes atigos não é aplicável à situação em concreto • Deve o ROC comunicar esta situação à DGO, IGF ou Tribunal de Contas? Deve mencionar a situação no Relatório e parecer do Fiscal Único?
Resposta (cont.):	• É nosso entendimento que a situação em análise não tem qualquer impacto a nível deste dever de comunicação. • **3. Dever de comunicação ao ministério público (artigo 190.º, n.º 1 do EOROC)** • O ROC deve participar ao Ministério Público, através da OROC, os factos que sejam detetados no exercício das suas funções de interesse público, que indiciem a prática de crimes públicos. • O enquadramento legal subjacente à violação de normas de contratação pública e acima ressalvado não constitui um tipo de ilícito criminal e portanto não se vislumbra a necessidade de dar cumprimento a este dever neste âmbito. • **4. Dever de comunicação ao Procurador-Geral da República e à Unidade de Informação Financeira (artigo 16.º do BCFT e artigo 190.º, n.º 2 do EOROC)** • O ROC deve, por sua própria iniciativa, informar de imediato o Procurador-Geral da República e a Unidade de Informação Financeira sempre que saiba, suspeite ou tenha razões suficientes para suspeitar que teve lugar, está em curso ou foi tentada uma operação suscetível de configurar a prática do crime de branqueamento ou de financiamento do terrorismo. • É nosso entendimento que a situação em análise não tem impacto a nível deste dever de comunicação. • **5. Deveres de comunicação à CMVM e outras entidades (aplicável às PIE)** • O ROC que realize auditoria a uma PIE deve comunicar à CMVM, entre outras situações previstas no artigo 77.ºdo EOROC, as situações em que suspeite, ou tenha razões suficientes para suspeitar, que podem ocorrer ou que ocorreram irregularidades, incluindo fraude no que respeita às contas da entidade auditada, e em que tendo a entidade sido informada para que investigue a situação e que tome medidas adequadas para corrigir essas irregularidades a fim de evitar que as mesmas se repitam no futuro, a mesma não tenha investigado a situação identificada (artigo 79.º do EOROC). • Deve ainda comunicar à CMVM os factos de que tomem conhecimento, no exercício das suas funções, respeitantes à entidade (PIE) que, pela sua gravidade, sejam suscetíveis de afetar o regular funcionamento dos mercados de instrumentos financeiros (artigo 81.º, n.º 3 do EOROC). • Deve também comunicar às autoridades competentes pela supervisão dessa entidade (PIE) quaisquer informações respeitantes à mesma de que tenha tomado conhecimento durante a revisão legal de contas e que possam implicar uma violação material das disposições legais, regulamentares e administrativas que estabelecem, de modo específico o exercício das atividades dessa entidade (artigo 81.º, n.º 1 al. a) do EOROC). • O ROC deverá avaliar, caso este dever seja aplicável, se esta obrigação de comunicação é aplicável caso a entidade, tendo sido informada, não tomou medidas para evitar que a situação se repita no futuro.

Data de publicação:	• Maio 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 451.º do CSC • ISA 250, 260 e 265

Questão:

- Existem modelos definidos para o Relatório e Parecer do Fiscal Único / Relatório de Fiscalização Efetuada?

Resposta:

- O n.º 2 do artigo 451.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estabelecia a obrigatoriedade de o revisor oficial de contas elaborar, em resultado da sua ação fiscalizadora, um relatório anual sobre a fiscalização efetuada cujo conteúdo estava genericamente previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 52.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro (antigo Estatuto da OROC).
- Com as alterações introduzidas tanto no CSC (pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 76-a/2006 de 29 de março) como no Estatuto da OROC, o relatório anual sobre a fiscalização efetuada deixou de constar das obrigações legais de relato dos revisores oficiais de contas.
- Este facto, porém, não elimina a obrigação profissional de os revisores oficiais de contas comunicarem ao órgão de gestão das entidades às quais prestam serviços todos os factos e circunstâncias que envolvem o seu trabalho e que podem constituir uma mais-valia para essas entidades.
- Esta comunicação deve ser elaborada em função de cada trabalho e entidade específicos.
- A sua estrutura e conteúdo dependem do tipo de trabalho contratado, da dimensão da entidade e complexidade dos seus negócios, da natureza dos assuntos a transmitir, do momento em que é emitido e dos objetivos específicos a que se propõe.
- Consequentemente, a OROC não sugere qualquer estrutura e/ou conteúdo específicos para esta comunicação, sem prejuízo do que é determinado pelas ISA 250, 260 e 265.
- Esta comunicação deve ser clara, deve ser objetiva em relação às matérias abordadas e deve ser baseada em factos comprovados ou comprováveis.
- A falta de clareza, de objetividade e de factualidade podem resultar numa comunicação deficiente com o órgão de gestão que pode provocar tomadas de posição erradas não contribuindo para o bom relacionamento entre as partes e esvaziando a mais valia que pretende transmitir.
- De uma forma geral, esta comunicação deverá fazer referência:
  - Às matérias que contrariem as disposições previstas nos normativos contabilísticos ou as disposições legais, estatutárias e regulamentares que em cada caso forem aplicáveis;
  - Às matérias que, de alguma forma, limitem a aplicação integral pelo ROC das Normas Internacionais de Auditoria;
  - As matérias relacionadas com deficiências de controlo interno;
  - As matérias que ponham em causa qualquer princípio ético ou deontológico da profissão.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Existem modelos definidos para o Relatório e Parecer do Fiscal Único / Relatório de Fiscalização Efetuada?
Resposta (cont.):	• A inclusão ou não de uma matéria específica é uma questão de julgamento do ROC e é sua responsabilidade fazer esse julgamento em cada caso concreto. • Não é indicado um momento específico para a sua emissão desta comunicação. • Dependendo das circunstâncias particulares de cada cliente e de cada contrato, poderá ser útil emitir relatórios de conclusões de auditoria e/ou relatórios de recomendações, ou uma combinação de ambos, no final dos trabalhos preliminares ou/e após trabalhos específicos como a assistência a contagens físicas de existências ou a análise aos sistemas de controlo interno.

Data de publicação:	• Junho 2021	Normativos aplicados:	• RERE • ISAE 3000

Questão:

- Existe algum modelo específico a ser seguido na emissão das declarações referidas na Lei n.º 8/2018, de 2 de março, relativo ao RERE ou se as declarações podem ser emitidas em "formato livre", cumprindo, naturalmente, o que é solicitado na referida lei?

Resposta:

- A Lei n.º 8/2018, de 2 de março criou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE).
- O RERE regula os termos e os efeitos das negociações e do acordo de reestruturação que seja alcançado entre um devedor e um ou mais dos seus credores, e define acordo de reestruturação como "*o acordo com vista à alteração da composição, das condições ou da estrutura do ativo ou do passivo de um devedor, ou de qualquer outra parte da estrutura de capital do devedor, incluindo o capital social, ou uma combinação destes elementos, incluindo a venda de ativos ou de partes de atividade, com o objetivo de permitir que a empresa sobreviva na totalidade ou em parte*" (artigo 2.º, n.º 2).
- O artigo 19.º, n.º 2 estabelece que este "*acordo de reestruturação é acompanhado de:*
- *a) Declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por um revisor oficial de contas a atestar que, na data da celebração do acordo, a sociedade não se encontra em situação de insolvência, tendo em conta o disposto nos n.os 1 a 3 do artigo 3.º do CIRE, e a certificar o passivo total do devedor, apurado de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 3.º da presente lei; (…)*".
- Estabelece também o artigo 27.º, n.º 1 que "*o acordo de reestruturação confere às partes os benefícios previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE, desde que compreenda a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor*" e, para este efeito, estabelece o n.º 3 do mesmo artigo que "*o acordo de reestruturação é acompanhado de declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por revisor oficial de contas a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social*".
- O âmbito dos serviços previstos nesta lei enquadram-se na Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ISAE 3000 (Revista) – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.
- Assim, o formato do relatório a emitir, deverá estar enquadrado no modelo previsto na ISAE 3000.

Data de publicação:	• Junho 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 29.º do CSC • GAT 9

Questão:	• Existe algum um modelo específico de relatório a usar no âmbito do previsto no artigo 29.º CSC, ou devemos adaptar o modelo do GAT 9 - entradas em espécie (artigo 28.º do CSC)?

Resposta:

- O artigo 29.º do CSC, no seu n.º 1, refere que "*a aquisição de bens por uma sociedade anónima ou em comandita por ações deve ser previamente aprovada por deliberação da assembleia geral (…)*".
- Estabelece o n.º 3 do mesmo artigo, que "*a deliberação da assembleia geral referida no n.º 1 deve ser precedida de verificação do valor dos bens, nos termos do artigo 28.º (…)*".
- A validação do valor dos bens, nos termos do artigo 28.º, significa que um ROC deverá efetuar essa validação.
- E tal como na situação do artigo 28.º, a norma técnica relevante aplicável a este tipo de trabalho é a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ISAE 3000 (Revista) – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.
- Assim, o formato do relatório a emitir, deverá estar enquadrado no modelo previsto na ISAE 3000. Poderá, assim, ser usado como base o modelo de relatório publicado pela OROC no GAT 9, com as necessárias adaptações.

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 56.º, 58.º, 377.º, 383.º, 384.º e 386.º do CSC

Questão:

- Como deve um ROC atuar quando, no âmbito da comunicação prevista nos termos do Ponto n.º 3.2.11 do Código de Ética (comunicação com o anterior revisor), recebe uma resposta que refere a ocorrência de uma alteração na composição do Conselho de Administração da empresa, tendo a mesma sido efetuada sem o conhecimento dos acionistas maioritários? Poderá aceitar a nomeação para Fiscal Único da entidade?

Resposta:

- Antes de aceitar a nomeação, o primeiro passo será sempre contactar o potencial cliente e obter um entendimento mais fundamentado da situação em concreto.
- Em paralelo, esta situação poderá ser confirmada sítio da internet https://publicacoes.mj.pt. Aí é possível confirmar se a convocatória para a assembleia geral foi publicada e, tendo sido, a mesma está apta a cumprir a exigência prevista no artigo 377.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC).
- Acresce que nos termos do artigo 384.º, n.º 1, do CSC, salvo diferente cláusula contratual, a cada ação corresponde um voto, sendo também relevante e de interesse apurar que votos em concreto caberiam aos referidos acionistas.
- Sem prejuízo, chamamos igualmente a atenção para o disposto no artigo 386.º do CSC, com a epígrafe *Maioria*, o qual prevê o seguinte:
  - *"1 - A assembleia geral delibera por maioria dos votos emitidos, seja qual for a percentagem do capital social nela representado, salvo disposição diversa da lei ou do contrato; as abstenções não são contadas.*
  - *2 - Na deliberação sobre a designação de titulares de órgãos sociais ou de revisores ou sociedades de revisores oficiais de contas, se houver várias propostas, fará vencimento aquela que tiver a seu favor maior número de votos.*
  - *3 - A deliberação sobre algum dos assentos referidos no n.º 2 do artigo 383.º deve ser aprovada por dois terços dos votos emitidos, quer a assembleia reúna em primeira quer em segunda convocação.*
  - *4 - Se, na assembleia reunida em segunda convocação, estiverem presentes ou representados acionistas detentores de, pelo menos, metade do capital social, a deliberação sobre algum dos assuntos referidos no n.º 2 do artigo 383.º pode ser tomada pela maioria dos votos emitidos.*
  - *5 - Quando a lei ou o contrato exijam uma maioria qualificada, determinada em função do capital da sociedade, não são tidas em conta para o cálculo dessa maioria as ações cujos titulares estejam legalmente impedidos de votar, quer em geral quer no caso concreto, nem funcionam, a não ser que o contrato disponha diferentemente, as limitações de voto permitidas pelo artigo 384.º, n.º 2, alínea b)".*

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Como deve um ROC atuar quando, no âmbito da comunicação prevista nos termos do Ponto n.º 3.2.11 do Código de Ética (comunicação com o anterior revisor), recebe uma resposta que refere a ocorrência de uma alteração na composição do Conselho de Administração da empresa, tendo a mesma sido efetuada sem o conhecimento dos acionistas maioritários? Poderá aceitar a nomeação?
Resposta (cont.):	• Atente-se ainda que será relevante identificar os efetivos Beneficiários Efetivos da sociedade, no processo de aceitação, bem como aferir se os mesmos estão devidamente inscritos no respetivo registo central, considerando a suscetibilidade de poderem existir acionistas distintos de "usufrutuários". • Adicionalmente, deverá atender-se ao previsto nos artigos 56.º e 58.º do CSC, com a epígrafe respetivamente *Deliberações nulas* e *Deliberações anuláveis*, nos quais se encontram previstos os tipos de deliberações que padecem dos referidos vícios, os quais em abstrato, e sem maior concretização dos factos subjacentes, poderão ter aplicação. • Aquando da consulta ao sítio da internet https://publicacoes.mj.pt´, é possível igualmente confirmar se o ROC já se encontra ou não nomeado para a função de fiscal único na entidade. Se já tiver ocorrido, os eventuais vícios da deliberação e respetivos riscos poderão aplicar-se também à designação, reforçando a necessidade de apurar mais elementos juntos do potencial cliente.

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 2.º, 16.º, 9.º e 27.º da Lei n.º 8/2018

Questão:

- A emissão da declaração prevista na alínea a) do nº 2 do artigo 19º da Lei 8/2018, na qual o ROC deve atestar que a empresa não se encontra em processo de insolvência e certificar o passivo, deve ser emitida à data do acordo? E o passivo a certificar terá de ser da mesma data, ou à data das últimas demonstrações financeiras auditadas e aprovadas?
- Em que termos deve ser emitida a mencionada declaração?

Resposta:

- A Lei n.º 8/2018, de 2 de março criou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE).
- O RERE regula os termos e os efeitos das negociações e do acordo de reestruturação que seja alcançado entre um devedor e um ou mais dos seus credores, e define acordo de reestruturação como "*o acordo com vista à alteração da composição, das condições ou da estrutura do ativo ou do passivo de um devedor, ou de qualquer outra parte da estrutura de capital do devedor, incluindo o capital social, ou uma combinação destes elementos, incluindo a venda de ativos ou de partes de atividade, com o objetivo de permitir que a empresa sobreviva na totalidade ou em parte*" (artigo 2.º, n.º 2).
- O artigo 19.º, n.º 2 estabelece que este "*acordo de reestruturação é acompanhado de:*
  - *a) Declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por um revisor oficial de contas a atestar que, na data da celebração do acordo, a sociedade não se encontra em situação de insolvência, tendo em conta o disposto nos n.os 1 a 3 do artigo 3.º do CIRE, e a certificar o passivo total do devedor, apurado de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 3.º da presente lei; (…)*".(sublinhado nosso)
- A sigla CIRE respeita ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado em anexo ao Decreto -Lei n.º 53/2004, de 18 de março.
- Estabelece também o artigo 27.º, n.º 1 que "*o acordo de reestruturação confere às partes os benefícios previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE, desde que compreenda a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor*" e, para este efeito, estabelece o n.º 3 do mesmo artigo que "*o acordo de reestruturação é acompanhado de declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por revisor oficial de contas a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30 % do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social*".
- Assim, as declarações previstas nos artigos 19.º e 27.º são emitidas em referência à data da celebração do acordo de restruturação, uma vez que o seu âmbito envolve informação nele contida. Estas declarações, que acompanham o acordo de restruturação, devem estar disponíveis aquando do depósito e registo do acordo de restruturação.
- O passivo a certificar será aquele que constar no acordo de restruturação.

Questão (cont.):	• A emissão da declaração prevista na alínea a) do nº 2 do artigo 19º da Lei 8/2018, na qual o ROC deve atestar que a empresa não se encontra em processo de insolvência e certificar o passivo, deve ser emitida à data do acordo? E o passivo a certificar terá de ser da mesma data, ou à data das últimas demonstrações financeiras auditadas e aprovadas? • Em que termos deve ser emitida a mencionada declaração?

Resposta (cont.):	• Os n.os1, 4 e 5 do artigo 6.º da Lei 8/2018, de 02 de março estabelecem o seguinte:
	  • *"1 - Caso as partes pretendam que as negociações destinadas a alcançar um acordo de reestruturação produzam os efeitos previstos na secção seguinte, podem sujeitá-las ao RERE, devendo o devedor e credores que representem pelo menos 15 % do passivo daquele que, de acordo com o CIRE, seja considerado não subordinado, para o efeito, assinar um protocolo de negociação e promover o seu depósito na Conservatória do Registo Comercial(…)*
	  • *4 - Para verificação do requisito previsto no n.º 1, deve o devedor anexar ao protocolo de negociação uma declaração de um contabilista certificado ou revisor oficial de contas <u>emitida há 30 dias ou menos.</u>*
	  • *5 — O prazo das negociações resultante do protocolo de negociação, incluindo a prorrogação em que as partes acordem, <u>não pode exceder três meses contados</u> desde a data em que for requerido o respetivo depósito na Conservatória do Registo Comercial"*.(sublinhado nosso)
	• De acordo com o previsto neste artigo, esta declaração deverá ser emitida em 30 dias ou menos, tendo como referência a data do protocolo de negociação.
	• O âmbito dos serviços previstos nesta lei enquadra-se na Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ISAE 3000 (Revista) – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica., pelo que o modelo de declaração a emitir deverá estar em conformidade com o previsto na ISAE 3000.

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 45.º e 52.º do EOROC • Artigos 420.º, 421.º e 451.º a 453.º do CSC

Questão:

- Numa situação em que o cliente de auditoria não preparou a "Demonstração consolidada das alterações no património líquido", de que forma a emissão da CLC deverá ser afetada? Deverá ser retirada a menção a esta peça no parágrafo da opinião e colocar uma reserva por limitação do âmbito?

Resposta:

- O auditor tem deveres específicos previstos no artigo 52.º do Estatuto da Ordem do Revisores Oficias de Contas (EOROC) e nos artigos 420.º, 421.º, 451.º, 452.º e 453.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), entre outros, no sentido de que deve emitir uma opinião sobre umas Demonstrações Financeiras (DF) completas.
- Nas situações em que o ROC não o consiga os elementos necessários para a emissão da CLC, prevê o artigo 45.º, n.º 4 do EOROC que o ROC "*…deve escusar -se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa*".
- Contudo, se o auditor concluir, de acordo com o seu julgamento profissional, que a falta de uma das peças das DF não cumpre o critério de "*ser significativamente insuficiente*", poderá emitir a sua opinião com reservas. Esta reserva será uma reserva não quantificada, por desacordo, uma vez que existe um incumprimento de uma norma contabilística.
- No entanto, se o auditor concluir, de acordo com o seu julgamento profissional, que a ausência de tal peça leva a que as DF, como um todo, sejam consideradas "*significativamente insuficientes*", poderá incluir na CLC uma escusa de opinião.
- Nestas situações sugere-se sempre que o auditor deve insistir junto da entidade para que a ausência da peça financeira em falta seja suprimida com a brevidade possível, e emitir posteriormente a sua opinião sobre o conjunto completo das DF.
- Se a situação se mantiver, a opinião a emitir irá depender do julgamento profissional do auditor (ver acima as referências ao termo "*significativamente insuficiente*").
- Nesta situação:
  - A menção à referida peça financeira deve ser retirada do parágrafo da opinião;
  - Deve atender-se ao disposto no GAT1, no título "Modificações à opinião";
  - Uma sugestão para o início do parágrafo da reserva, é a seguinte: "A entidade não preparou…".

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• ISA 240 e ISA 500, NCRF 21 • Despacho N.º 72/2021-XXII, de 10 de março • Decreto-Lei n.º 10-A /2020, de 13 de março

Questão:

- Uma entidade foi sujeita a uma intervenção judicial inesperada a qual levou à apreensão de toda a documentação de natureza contabilística, não tendo a mesma sido ainda disponibilizada. Pode o auditor efetuar o seu trabalho de auditoria recorrendo a fontes de informação alternativas (documentos digitalizados, *efatura*, 2ªs vias, etc.)?
- Devem as demonstrações financeiras e/ou o relatório de auditoria fazer menção a esta situação?

Resposta:

- A ISA 500 Prova de auditoria, no seu parágrafo 11 desta norma diz-nos que "*se: (a) a prova de auditoria obtida de uma fonte for inconsistente com a obtida de uma outra; ou (b) o auditor tiver dúvidas sobre a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria, o auditor deve determinar que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessárias para resolver a questão e considerar, se existir, o efeito dessas matérias sobre outros aspetos da auditoria*". Assim, em última instância é sempre o julgamento profissional do ROC que prevalece para avaliar a fiabilidade da prova de auditoria.
- Adicionalmente, o parágrafo A14 do material de aplicação e outro material explicativo que faz parte da ISA 500, esclarece que um procedimento de inspeção envolve "*exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios, ou o exame físico de um ativo*".
- Assim, os documentos em fotocópia ou em formato eletrónico (originais das faturas ou dos outros documentos, e não as segundas vias dos mesmos), podem ser aceites como prova de auditoria, sendo necessário avaliar a fiabilidade dos mesmos, nomeadamente a origem dos mesmos, a forma como foram obtidos, etc.
- Por outro lado, a OROC emitiu em 14 de maio de 2020 uma orientação técnica sobre "Efeitos do COVID-19 na auditoria", a qual contém tem um ponto específico sobre "Prova de auditoria suficiente e apropriada". Paralelamente, o Despacho N.º 72/2021-XXII, de 10 de março, do Secretário do Estado Adjunto dos Assuntos Fiscais, estabelece que "*devem ser aceites faturas em PDF, as quais são consideradas faturas eletrónicas para todos os efeitos previstos na legislação fiscal*". Esta decisão tem sido sucessivamente prorrogada, mantendo-se presentemente válida até 30 de junho de 2021". Igualmente, o Decreto-Lei n.º 12-A /2020, de 6 de abril aditou o artigo 16.º-A ao Decreto-Lei n.º 10-A /2020, de 13 de março, o qual refere que é "*reconhecida às cópias digitalizadas e às fotocópias dos atos e contratos a força probatória dos respetivos originais…*".
- Um outro aspeto que importa salientar, e no que respeita ao evento que ocorreu, é se este evento originou na entidade auditada um passivo ou um passivo contingente e, neste caso, se o mesmo deve ser divulgado. Para este efeito, devem ser seguidas as orientações da NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Uma entidade foi sujeita a uma intervenção judicial inesperada a qual levou à apreensão de toda a documentação de natureza contabilística, não tendo a mesma sido ainda disponibilizada. Pode o auditor efetuar o seu trabalho de auditoria recorrendo a fontes de informação alternativas (documentos digitalizados, *efatura*, 2ªs vias, etc.)? • Devem as demonstrações financeiras e/ou o relatório de auditoria fazer menção a esta situação?

Resposta (cont.):	• Ainda sobre este tópico, chamamos igualmente a atenção para o facto de que poderemos estar perante um indício de fraude, pelo que deverá ser observado o previsto na ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, e ajustar a sua estratégia de auditoria em conformidade, para mitigar riscos adicionais que sejam identificados.
	• Assim, estando perante um indício de uma potencial fraude, deverão ser efetuados os procedimentos de auditoria previstos na ISA 240. Os riscos potencialmente identificados devem ser mitigados com procedimentos adicionais e específicos de auditoria.
	• Na elaboração das conclusões da auditoria, e nomeadamente na preparação da CLC, deverão ser considerados os seguintes pontos:
	  • Se a prova de auditoria obtida, mesmo com recurso a "meios alternativos", é apropriada para suportar a conclusão do auditor;
	  • Se o risco adicional identificado, devido à potencial fraude, foi ou não mitigado nos procedimentos de auditoria efetuados;
	  • Se este evento deu origem a um passivo (e se o mesmo foi reconhecido) ou a um passivo contingente e, caso este deva ser divulgado, se essa divulgação foi efetuada e se deverá dar origem a uma ênfase.
	• Assim, deverá ser efetuada uma análise para concluir se os potenciais impactos deste evento, originam um passivo ou um passivo contingente e, neste caso, o passivo contingente terá de ser divulgado a menos que seja remota a possibilidade de originar exfluxos futuros de caixa para a entidade.
	• Se o passivo contingente for divulgado, é necessário avaliar a magnitude do potencial impacto e concluir se o mesmo deverá ser mencionado numa ênfase ou não. A incluir uma ênfase, a mesma deverá remeter para a nota do anexo às contas onde os impactos estão divulgados.
	• Na ausência dessa divulgação, deverá ser avaliado se o impacto de tal ausência terá um significativo na "imagem verdadeira e apropriada" e, nesse caso, incluir uma reserva (que poderá ser quantificada ou não se houve apuramento dos potenciais impactos).
	• Caso se conclua, após consulta ao advogado da entidade, que o evento dá origem a um passivo e que o mesmo não foi registado pela entidade, deverá ser avaliado se o impacto que esse passivo teria caso fosse registado, é ou não material e, se sim, deve dar origem a uma reserva.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 75.º e 128.º do EOROC

Questão:

- Uma sócia de uma SROC exonerou-se de sócia com a respetiva extinção da quota e simultaneamente apresentou a renúncia à gerência com efeitos imediatos. A situação encontra-se em análise na Comissão de Inscrição da OROC e só depois será registada na Conservatória do Registo Comercial. Durante este período será emitida a CLC para um cliente em que esta sócia é a representante da SROC. Quem deve assinar a CLC?

Resposta:

- O artigo 128.º do EOROC, com a epígrafe *Assinatura de documentos*, consigna no seu n.º 3 que se o sócio ROC com poderes bastantes [à partida gerente/administrador ou com poderes conferidos (nos termos do n.º 2 do artigo 128.º do EOROC)] não tiver sido responsável pela orientação ou execução do trabalho, os documentos devem ser também assinados pelo ROC orientador ou executor dos trabalhos.
- Por outro lado, o artigo 75.º do EOROC, com a epígrafe *Organização do trabalho*, prevê que "*Para efeitos de revisão legal ou voluntária de contas, a SROC designa pelo menos um sócio revisor oficial de contas principal*" (n.º 1), considerando-se que "*o sócio principal é responsável pela orientação e execução direta da auditoria, devendo participar ativamente na sua realização*" (n.º 2).
- O artigo 75.º do atual EOROC foi introduzido pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, correspondendo ao artigo 24.º- B da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de maio na redação dada pela Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril com a epígrafe *Organização do trabalho*.
- O indicado artigo 24.º- B estatui que os Estados-membros asseguram que quando a revisão legal de contas é realizada por uma SROC, esta designa pelo menos um sócio principal, dotando-o de recursos suficientes e de pessoal competente, tendo como critérios para a sua seleção a garantia da qualidade da revisão legal de contas, a independência e a competência. Consigna o referido artigo ainda que "*o sócio ou sócios principais participam ativamente na realização da revisão legal de contas*".
- O artigo 75.º do EOROC consagrou termos mais restritivos que o artigo homólogo da indicada Diretiva, alargando a exigência de nomeação de um ROC sócio principal, para além das revisões legais, às revisões voluntárias de contas. Admitindo-se que nas revisões voluntárias o sócio ROC principal possa ser substituído por ROC não sócio contratado nos termos da al. c), do n.º 1 do artigo 49.º do EOROC.
- Articulando os indicados artigos do EOROC, os documentos das SROC no exercício das funções de interesse público, como resulta dos acima transcritos n.ºs 1 e 2 do artigo 128.º do EOROC, têm sempre que ser assinados por sócio ROC que seja gerente/administrador ou por sócio ROC que tenha poderes bastantes conferidos pela SROC (v.g. o sócio ROC designado como representante da SROC nos termos do n.º 2 do indicado preceito legal).

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Uma sócia de uma SROC exonerou-se de sócia com a respetiva extinção da quota e simultaneamente apresentou a renúncia à gerência com efeitos imediatos. A situação encontra-se em análise na Comissão de Inscrição da OROC e só depois será registada na Conservatória do Registo Comercial. Durante este período será emitida a CLC para um cliente em que esta sócia é a representante da SROC. Quem deve assinar a CLC?

Resposta (cont.):	• Assim, o sócio ROC que no âmbito das revisões legais e voluntárias de contas seja nomeado como sócio ROC principal, para efeitos do previsto nos artigos 75.º, n.º 1 e 2 do EOROC, o qual é responsável pela orientação e execução direta dos trabalhos, tem poderes bastantes para assinar sozinho a certificação legal das contas ou o relatório de auditoria, consoante o caso, cf. 128.º, n.º 2, do EOROC.
	• Salientamos ainda que é a SROC que se encontra nomeada como Fiscal Único e representada pela sócia que agora deixou de o ser por extinção da quota. Ora, esta situação não corresponde a um impedimento da SROC nomeada, circunstância que suscitaria a intervenção do suplente. Assim, não ocorrendo impedimento da SROC a questão da suplência não se coloca.
	• Assim, e em resumo:
	• Quem poderá assinar a CLC em representação da SROC?
	  • Quem está designada como auditora é a SROC, representada por uma sócia, podendo a SROC alterar a sua representação por outro sócio, devendo disso ser informada a sociedade.
	  • Ressalvamos o previsto no n.º 2 do artigo 75.º do EOROC, devendo garantir-se que quem irá assinar está em condições de assumir e de se responsabilizar pela orientação e execução direta do trabalho, nos termos do artigo 75.º do EOROC.
	• Que comunicação deverá fazer ao cliente?
	  • A substituição interna do ROC responsável, fruto da reorganização do trabalho imposta pela sua renúncia, deverá ser comunicada ao cliente para sua referência.
	  • Deverá ainda esta situação ser refletida na documentação da organização interna da SROC ou na pasta dos clientes, dependendo do tipo de esquema organizacional adotado.
	  • Na atual situação, pertencendo o novo ROC representante à mesma SROC da colega que saiu de sócia, mantém-se em vigor o contrato atual passando a sociedade a ser representada por outro sócio.

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 262.º, 278.º e 413.º do CSC

Questão:

- No quadro do Artigo 413º do CSC, e relativamente ao modelo de governação das sociedades, solicitamos esclarecimento sobre o âmbito de aplicação dos limites estipulados na alínea a) do nº2 do referido artigo. Deverão estes limites ser aplicados apenas no âmbito das contas individuais, ou, quando a sociedade seja obrigada a preparar e apresentar contas consolidadas, deverão estes indicadores ser avaliados com base nas contas consolidadas?

Resposta:

- O artigo 413.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), trata da fiscalização das sociedades que adotem a modalidade prevista no artigo 278.º, n.º 1 al. a), isto é, quando as sociedades optam por uma estrutura da administração e da fiscalização composta por um conselho de administração e um conselho fiscal (ou por um fiscal único, de acordo com o n.º 2 do artigo 278.º). Complementa o n.º 3 do artigo 278.º que, neste caso, é obrigatória a nomeação de um ROC que não seja membro do conselho fiscal.
- Estabelece o n.º 2 do artigo 413.º quando é que este modelo de fiscalização da sociedade é obrigatório, abrangendo certas sociedades que ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três indicadores previstos no n.º 2 al. a).
- Ora, a aplicação dos critérios definidos neste artigo 413.º, deverá fazer-se por referência às demonstrações financeiras individuais, já que o modelo de fiscalização também é aplicável por referência à sociedade em si e não às suas demonstrações financeiras.
- Adicionalmente, nem todas as sociedades estão obrigadas a preparar demonstrações financeiras consolidadas, situação que não teríamos como aplicar o previsto nos referidos artigos.
- Este entendimento é análogo ao seguido na aplicação do artigo 262.º, n.º 2, do CSC.
- Face ao enquadramento apresentado, considera a OROC que os limites a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 413.º devem ser os referentes às demonstrações financeiras individuais da sociedade em causa.

Data de publicação:	• Julho 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 9.º do DL 495/88 • Artigo 81.º do EOROC

Questão:

- Qual o procedimento a seguir no preenchimento da comunicação do inventário de partes de capital das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)?
- Está a ser solicitado o número da cédula profissional do ROC, mas o mesmo não está a ser aceite.

Resposta:

- Nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro, as SGPS "*devem remeter anualmente à Inspeção-Geral de Finanças, até 30 de junho, o inventário das partes de capital incluídas nos investimentos financeiros constantes do último balanço aprovado*".
- Foi criada uma plataforma que permitirá que o cumprimento da referida obrigação seja efetuado on-line, para os exercícios económicos de 2020 e seguintes.
- Os deveres de informação previsto no artigo 81.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, relativamente às entidades de interesse público previstas no artigo 3.º, alínea l), do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, devem ser prestados pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC) ou Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) à IGF - Autoridade de Auditoria, conforme Despacho n.º 1024/16-SEATF, de 30 de setembro.
- Para efetuar esta comunicação, é necessário carregar primeiro a informação do número de ROC, assim como os elementos das participadas (na lupa que aparece no site).
- Depois de carregada a informação, já é possível o acesso do ROC/SROC à plataforma por forma a cumprir este dever de comunicação.

Data de publicação:	Agosto 2021	Normativos aplicados:	NCRF/PE e ME

Questão:

- Um ROC está a emitir uma CLC sobre uma demonstrações financeiras que incluem na rubrica "resultados transitados" uma correção de um erro relevante que constava de uma reserva na sua CLC do ano anterior. O Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF/PE) e Norma Contabilística para Microentidades (ME) não preveem a "reexpressão" as contas. Como trata o ROC o problema dos comparativos?

Resposta:

- Na resposta a esta questão, os seguintes tópicos devem ser aqui clarificados:
  - **Com impacto na entidade auditada:**
    - Se a Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) e a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME) preveem a reexpressão dos comparativos nas situações em que seja corrigido um erro nas demonstrações financeiras;
  - **Com impacto para o revisor:**
    - De que forma o relatório do auditor deve ser impactado quando, nas situações em que a reexpressão deva ser feita, a entidade auditada não o fizer;
    - De que forma o relatório do auditor deve ser impactado quando uma reserva incluída na certificação legal das contas do exercício anterior deixa de ser aplicável pelo facto de a entidade auditada ter procedido à correção do erro.
- **Com impacto na entidade auditada**
  - Começamos por analisar a questão da reexpressão dos comparativos quer no caso do normativo contabilístico adotado ser a NCRF-PE ou a NC-ME. O tema da reexpressão dos comparativos está previsto na NCRF 4.
  - Desde logo, o parágrafo 34 refere que "*[u]m erro do período anterior deve ser corrigido por reexpressão retrospetiva exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo do erro*".
  - Por sua vez o parágrafo 33 da referida norma exige que, *"[s]em prejuízo do disposto no parágrafo 34, uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospetivamente ao primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta: a) Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado*".
  - Mas este enquadramento previsto no regime geral (NCRF), não foi vertido para o normativo NCRF-PE e NC-ME, sendo que a reexpressão dos comparativos não está prevista. Apenas está estipulado o seguinte:
    - Na NCRF-PE, o parágrafo 6.10 estabelece que "*[a] correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada <u>diretamente em resultados transitados</u>*"; e

Questão (cont.):	• Um ROC está a emitir uma CLC sobre uma demonstrações financeiras que incluem na rubrica "resultados transitados" uma correção de um erro relevante que constava de uma reserva na sua CLC do ano anterior. O Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF/PE) e Norma Contabilística para Microentidades (ME) não preveem a "reexpressão" as contas. Como trata o ROC o problema dos comparativos?
Resposta (cont.):	• Na NC-ME, o parágrafo 6.8 estabelece que "*[a] correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados*". • Por sua vez, no anexo 10 da Portaria 2020/2015, de 24 de julho que define os modelos de demonstrações financeiras aplicável a PE refere, a obrigatoriedade de divulgar: *"3.4 — Correção de erros de períodos anteriores: indicação da natureza do erro material e dos seus impactos* nas demonstrações financeiras do período*".* • **Com impacto para o revisor** • No que respeita à aplicação das normas de auditoria, chamamos a atenção para o seguinte. • A ISA 700 (Revista) estabelece que "*o auditor deve avaliar se, tendo em conta os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável… as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a compreender o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida pelas demonstrações financeiras*" [§13.(e)]. • Nos termos da alínea a) do parágrafo 17 da ISA 700 (Revista) e da alínea a) parágrafo 6 da ISA 705 (Revista), "*[o] auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando [c]oncluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeira como um todo não estão isentas de distorção material*". • A ISA 705 (Revista), no seu parágrafo 17, acrescenta ainda que "*[q]uando o auditor expressar uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras, deve declarar no parágrafo de opinião que, na sua opinião, exceto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião com Reservas: (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, se as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de) […] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável a PE]; ou (b) Quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento, se as demonstrações financeiras anexas foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]*". • A ISA 705 (Revista) estabelece no parágrafo 22 que "*[s]e existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com divulgações qualitativas, o auditor deve incluir na secção das Bases para a opinião uma explicação da forma como as divulgações estão distorcidas*".

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Um ROC está a emitir uma CLC sobre uma demonstrações financeiras que incluem na rubrica "resultados transitados" uma correção de um erro relevante que constava de uma reserva na sua CLC do ano anterior. O Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF/PE) e Norma Contabilística para Microentidades (ME) não preveem a "reexpressão" as contas. Como trata o ROC o problema dos comparativos?
Resposta (cont.):	• O parágrafo 23 da mesma norma, acrescenta que "*[s]e existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com a falta de divulgação de informação que se exige que seja divulgada, o auditor deve:* a) *Discutir a falta de divulgação com os encarregados da governação;* b) *Descrever na secção das Bases para a Opinião a natureza da informação omitida; e* c) *Salvo se proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que seja praticável fazê-lo e o auditor tenha obtido prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da informação omitida*". • Caso as divulgações exigidas forem apresentadas, o auditor deverá ainda considerar o parágrafo A6 da ISA 710, que refere que "*[q]uando as demonstrações financeiras do período anterior que estão distorcidas não foram alteradas e não foi reemitido um relatório do auditor, mas os números correspondentes <u>foram devidamente reexpressos</u> <u>ou</u> <u>foram feitas divulgações apropriadas</u> nas demonstrações financeiras do período corrente, <u>o relatório do auditor pode incluir um parágrafo de ênfase</u> descrevendo as circunstâncias e referindo, quando relevante, as divulgações que descrevem de forma completa a matéria nas demonstrações financeiras (ver a ISA 706 (Revista))*" (sublinhado nosso). • Por sua vez, nos termos do parágrafo 10 da ISA 706 (Revista), "[*s*]*e o auditor considerar necessário comunicar uma matéria que não as matérias que estão apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores, o auditor deve fazê-lo num parágrafo de Outras Matérias*". • Assim, concluímos que nenhum dos normativos referidos prevê a reexpressão dos comparativos. • O modelo de demonstrações financeiras aplicável às PE exige, no anexo, a divulgação da natureza do erro e dos impactos nas demonstrações financeiras. • O modelo de demonstrações financeiras aplicável às ME não exige a prestação a referida informação. • A emissão de uma opinião, modificação ou não, é uma matéria de julgamento profissional do ROC. Quando uma entidade que prepara as suas DF de acordo com a NCRF-PE, tendo efetuado os procedimentos previstos para a correção do erro em conformidade, mas não procedeu às divulgações exigíveis, considerando ter-se tratado de uma matéria relevante e material no ano anterior, presume-se que a ausência de divulgação possa ser uma distorção material, devendo o auditor considerar a aplicação do parágrafo 22 e 23 da ISA 705 (Revista).

Data de publicação:	• Agosto 2021	Normativos aplicados:	

Questão:

- As CLC das PE passaram a utilizar o modelo de relatório previsto no GAT 1. De que forma os seguintes parágrafos do modelo previsto no GAT 1 devem ser ajustados, tendo em consideração:
- Nos parágrafos da opinião e das responsabilidade do órgão de gestão – já que a demonstração dos fluxos de caixa não é obrigatória nas PE?
- No parágrafo sobre o relatório de gestão - quando temos opinião modificada e incorreções?

Resposta:

- O Guia de Aplicação Técnica (GAT) 6, foi objeto de revisão, pois a norma das pequenas entidades – NCRF-PE é referencial de apresentação apropriada, nos termos do estabelecido na ISA 200, §13, al. l) e não um referencial de cumprimento.
- O GAT 6 entrou em vigor a 8 de abril de 2021, data de publicação, embora o referencial de relato financeiro requerido pelas pequenas entidades é simplificado, é feita a remissão para o GAT 1, com as devidas adaptações.
- Os GAT emitidos pela OROC pretendem dar orientações aos ROC na execução dos seus trabalhos.
- É nosso entendimento que, na preparação da certificação legal das contas/relatório de auditoria, os títulos das demonstrações financeiras devem ser adaptados para os títulos usados pela entidade, de forma a que o leitor possa claramente identificar qual a peça do relatório e contas a que o relatório se está a referir. Assim, como as exigências normativas e de divulgação de cada entidade.
- Assim, deixamos aqui a referência para o facto de que as referências incluídas nos modelos de relatórios do GAT 1, nomeadamente a referência "(e)" refere-se a exemplos de referenciais contabilísticos a usar, mas não os limita.
- Naturalmente os modelos de relatórios previstos no GAT 1 <u>deverão ser adaptados ao referencial contabilístico adotado pela empresa</u>.
- Esta situação está igualmente prevista na referência "(b)" que consta do GAT 1, a qual refere que os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta.
- No caso concreto de adaptação do texto sugerido na secção "Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares", subsecção "Sobre o relatório de gestão", deverá este texto ser adaptado nos casos em que:
  - É emitida uma opinião modificada às demonstrações financeiras; e/ou
  - O relatório de gestão contem incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar.
- Esta questão foi endereçada e explicada a todos os Revisores Oficiais de Contas, através da circular da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas n.º 102/2021, de 21 de maio de 2021.
- Assim, os relatórios a emitir pelo ROC deverão cumprir com o previsto nos GAT em vigor à data em que os mesmos são emitidos, com as necessárias adaptações, em consonância com o referencial contabilístico aplicável. Neste sentido, quando o modelo refere a "demonstração dos fluxos de caixa", este documento só deve ser referido se for aplicável à entidade auditada tendo em conta o referencial contabilístico aplicável.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Setembro 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 99.º e 132.º do CSC

Questão:

- Um ROC presta serviços relacionados com os procedimentos previstos no art.º 132.º e, por remissão, no art.º 99.º, ambos do CSC, relativamente à transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima. A sociedade após a transformação irá adotar uma estrutura de administração e fiscalização que incluirá um Conselho de Administração e um Fiscal Único.
- Pode o ROC ser nomeado FU da sociedade após a transformação?

Resposta:

- O relatório de transformação de sociedades está previsto no artigo 132.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que por sua vez remete para os artigos 99.º e 101.º do mesmo diploma legal.
- Partindo do pressuposto que se trata de uma sociedade por quotas sem órgão de fiscalização (caso tenha órgão de fiscalização, é obrigatório a emissão por este de parecer sobre o projeto de transformação), o n.º 2 do artigo 99.º do CSC, prevê apenas o exame do projeto de transformação por <u>um revisor oficial de contas (ROC) ou por uma sociedade de revisores (SROC) independente da sociedade (entenda-se "independente" no sentido de não pertencer ao órgão de fiscalização da sociedade).</u>
- Por sua vez, o n.º 6 do artigo 99.º do CSC estabelece que o exame do projeto por ROC ou SROC independente pode ser dispensado por deliberação dos sócios da sociedade a transformar.
- Quanto à questão de saber se existe alguma incompatibilidade quanto à aceitação de funções, dado que não pretendendo a sociedade dispensar o exame pelo ROC ou SROC independente, e sendo sua intenção que o mesmo assuma as funções de Fiscal Único na sociedade anónima (após a transformação) e ainda quanto à questão de saber qual o normativo técnico a adotar, informa-se o seguinte:
  - A nomeação profissional está prevista no capítulo 3 – secção 2 do Código de Ética da OROC (CEOROC). A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1 e a Norma Internacional de Auditoria (ISA) 220 exigem que os auditores desenvolvam, implementem e documentem os seus procedimentos de controlo de qualidade relativamente à sua política de aceitação de clientes;
  - O dever de independência está previsto nos artigos 71.º a 75.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), no Capítulo 4 do CEOROC e no artigo 414.º do CSC. *Vide,* nomeadamente, o art.º 73.º do EOROC, que estabelece que <u>antes de aceitar um trabalho</u>, o auditor deve avaliar e documentar se preenche os requisitos legais de independência, se existem ameaças à sua independência, bem como as salvaguardadas aplicadas para limitar essas ameaças, se dispõe de meios humanos competentes, tempo e recursos necessários para executar a auditoria de forma adequada, e, caso se trate de uma SROC, se o sócio principal responsável pela auditoria está aprovado como ROC no estado membro que exige a revisão legal das contas.

Questão (cont.):	• Um ROC presta serviços relacionados com os procedimentos previstos no art.º 132.º e, por remissão, no art.º 99.º, ambos do CSC, relativamente à transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima. A sociedade após a transformação irá adotar uma estrutura de administração e fiscalização que incluirá um Conselho de Administração e um Fiscal Único. • Pode o ROC ser nomeado FU da sociedade após a transformação?
Resposta (cont.):	• Das supra identificadas normas, não resulta, em abstrato, nenhum impedimento na aceitação pelo ROC do cargo de Fiscal Único, após a transformação da sociedade, e cujo projeto de transformação tenha sido objeto de exame pelo ROC nos termos do n.º 2 do artigo 99.º do CSC, devendo, no entanto, em concreto, avaliar, nomeadamente, a sua independência. • Por fim, refira-se que, a DRA 843 - Transformação de Sociedades se encontra revogada, pelo que deverá utilizar para efeito do Relatório o normativo Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000R – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica, podendo adaptar-se a referida norma com informação da DRA 843. • Assim, é nosso entendimento que um ROC, ao emitir o Relatório sobre o projeto de transformação da sociedade, nos termos do n.º 2 do artigo 99.º, *ex vi* do n.º 3 do artigo 132.º do CSC, poderá, em abstrato, assumir o cargo de Fiscal Único na mesma sociedade, após a transformação da mesma em sociedade anónima, sem prejuízo de uma avaliação, das condições para a revisão legal das contas no caso concreto. • Para a realização deste trabalho, deverá ser aplicada a ISAE 3000R adaptada com a informação contida na DRA 843.

Data de publicação:	• Outubro 2021	Normativos aplicados:	• Lei n.º 98/97 • Resolução n.º 2/2020 e Instrução n.º 1/2019 do TdC

Questão:

- Numa situação de mudança do órgão executivo de um municípios a meio de um exercício económico, irão existir dois executivos em funções. Está prevista a necessidade de serem preparadas umas demonstrações financeiras à data da mudança do órgão executivo. Qual a intervenção do ROC nesta situação?

Resposta:

- **Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC)**
  - Nos termos do n.º 1 do artigo 52.º as contas serão prestadas por anos económicos **e elaboradas pelos responsáveis da respetiva gerência ou, se estes tiverem cessado funções, por aqueles que lhes sucederem, sem prejuízo do dever de recíproca colaboração.**
  - O n.º 2 dispõe que, quando, porém, dentro de um ano económico houver substituição do responsável ou **da totalidade dos responsáveis nas administrações coletivas (no caso, o órgão executivo),** as contas serão prestadas em relação a cada gerência, sendo que o prazo para apresentação da primeira conta é de 45 dias a contar da data da substituição dos responsáveis, de acordo com o n.º 5 do citado artigo.
  - A segunda conta, pressupondo-se que o período de gerência decorra até ao dia 31 de dezembro, deve ser entregue até ao dia 30/04 do ano seguinte, nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da referida Lei.
  - Assim, o ano de eleições é um ano normal, aplicando-se-lhe apenas o mecanismo das gerências partidas, se houver **substituição total** dos responsáveis, isto é, se **todos** os membros do órgão executivo cessante forem substituídos.
  - Numa situação em que ocorra apenas uma troca entre o Presidente e um Vereador, mantendo-se os restantes membros do órgão executivo, é nosso entendimento que não se verifica a substituição da "*totalidade dos responsáveis*".
- **Resolução n.º 2/2020, de 23 de dezembro, do Tribunal de Contas**
  - Esta resolução trata da prestação remessa e contas e refere no seu ponto 1, al. b), refere que as "*entidades referidas no artigo 51.º da LOPTC, conjugado com o artigo 2.º da mesma Lei e com outras normas aplicáveis*" têm o dever de elaborar e prestar contas "*[e]m caso de substituição de responsáveis durante o ano de 2021, relativamente ao exercício ocorrido até essa substituição*".
  - O ponto 2 desta resolução esclarece que "*[p]ara efeitos da alínea b) do número anterior, e nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 52.º da LOPTC, considera -se ocorrer substituição de responsáveis quando haja substituição:*
    - *Do único responsável;*
    - *Da totalidade dos responsáveis em administrações colegiais; ou*
    - *De algum ou alguns dos gerentes de administrações colegiais com fundamento em presunção ou apuramento de qualquer infração financeira*".

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Numa situação de mudança do órgão executivo de um municípios a meio de um exercício económico, irão existir dois executivos em funções. Está prevista a necessidade de serem preparadas umas demonstrações financeiras à data da mudança do órgão executivo. Qual a intervenção do ROC nesta situação?
Resposta (cont.):	• **Instrução n.º 1/2019, de 6 de março, do Tribunal de Contas** • Esta instrução trata da prestação de contas das entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo do Tribunal de Contas, e refere na sua secção II com a epígrafe "*Organização e documentação das contas a remeter*", a documentação a incluir na prestação de contas. • Na secção IV com a epígrafe "*Normas Técnicas*", o ponto 4.2 esclarece que "*[a]s atas contendo as deliberações de apreciação e de aprovação das contas, a Certificação Legal de Contas, o Relatório e Parecer do Órgão de Fiscalização e, no caso do setor empresarial local, a atualização de estatutos e acordos, devem ser remetidos em ficheiro pdf, em anexo aos respetivos formulários a preencher pelas entidades*". • No entanto, o ponto 4, do capítulo III, da Instrução n.º 1/2019 prevê que "Nas situações previstas no n.º 2 e no n.º 3 do artigo 52.º da LOPTC e até à revisão desta Lei, **poderá o Tribunal, a pedido dos interessados**, admitir a apresentação de uma conta única (anual) desde que garantida a prestação de informação relativa ao período em que cada responsável exerceu funções, de forma a permitir a imputação dos atos de gestão e dos factos constitutivos de eventuais responsabilidades financeiras aos mesmos, de acordo com o horizonte temporal em que estiveram em funções." • A realização de uma auditoria intercalar às contas, de acordo com informação recebida do TdC, não é obrigatória, sendo uma decisão que poderá eventualmente ser tomada pelo novo órgão executivo, caso considere haver motivos que justifiquem tal decisão. • Não sendo esta auditoria obrigatória, deverá o ROC definir com o cliente o âmbito do trabalho a realizar e, consequentemente, do relatório a emitir. Por ser um trabalho adicional, deverá o ROC negociar os honorários separadamente do contrato de prestação de serviços atualmente em vigor.

Data de publicação:	• Outubro 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 262.º do CSC

Questão:

- Existe a obrigatoriedade de preparar CLC para certas sociedades por quotas, de um grupo de 12 empresas que foi sujeito a um processo de restruturação, isto é, para as empresas "sobreviventes" que, após restruturação (fusão / cisão), passam a ultrapassar os limites do artigo 262.º CSC? Ou seja, quando é aplicado artigo 262.º do CSC quando dois dos três limites nele referidos são ultrapassados? Adicionalmente, há exigência de CLC numa sociedade anónima transformada em sociedade por quotas que não ultrapassa os limites do artigo 262.º CSC?

Resposta:

- **Aplicação do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais**
  - Na resposta a esta questão, estamos a assumir como pressuposto que estamos perante sociedades por quotas que não preveem, no seu contrato de sociedade, a fiscalização facultativa da sociedade (situação em que seria obrigatória a nomeação de um ROC).
  - Tendo por base este pressuposto, começamos por remeter a atenção para o artigo 262.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) o qual estabelece que uma sociedade deve designar um ROC/SROC quando, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três limites estabelecidos no artigo. Significa isto que, a nomeação do ROC/SROC deve ocorrer no ano imediatamente subsequente aos dois anos consecutivos em que esses limites foram ultrapassados.
  - Assim, uma sociedade que, em consequência das suas operações, ultrapasse num determinado exercício, dois dos três limites estipulados no artigo 262.º do CSC, não terá de nomear obrigatoriamente um ROC/SROC para esse exercício.
  - O mesmo entendimento deve ser aplicado caso se trate de uma nova sociedade que, no ano da sua constituição, ultrapasse dois dos três limites previsto no artigo 262.º do CSC. Nestes casos, e reforçando o pressuposto de que o contrato de sociedade não prevê a fiscalização facultativa, a nomeação de um ROC/SROC só é necessária no ano subsequente aos dois anos consecutivos em que esses limites foram ultrapassados
- **Exigência de CLC numa sociedade anónima transformada em sociedade por quotas**
  - Na resposta a esta questão, vamos assumir igualmente como pressuposto que a sociedade por quotas agora transformada não prevê, no seu contrato de sociedade, a fiscalização facultativa da sociedade (situação em que seria obrigatória a nomeação de um ROC).
  - Tendo por base este pressuposto, e considerando que em 31 de dezembro desse ano a sociedade já é uma sociedade por quotas, começamos por chamar a sua atenção para o mandato em vigor do atual ROC/SROC, o qual deixará de estar em vigor pelo facto de que a sociedade deixar de ter órgão de fiscalização.
  - Consequentemente, e uma vez que a sociedade não ultrapassa dois dos três limites do artigo 262.º, n.º 2 do CSC (conforme mencionado acima), não terá se ser nomeado um ROC/SROC para o exercício em que ocorre a transformação.

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Outubro 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 45.º do EOROC

Questão:	• Numa situação em que um ROC não pode emitir a sua opinião por não lhe ter sido facultada a informação necessária para desenvolver o seu trabalho, nomeadamente não lhe foram apresentadas as demonstrações financeiras referentes ao ano, deve ser emitida uma "impossibilidade de certificação"?

Resposta:

- O artigo 45.º, n.º 4 do EOROC refere que o ROC ou SROC deve "*escusar-se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria <u>e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas</u> quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa*" (sublinhado nosso).
- Posteriormente, existe a possibilidade de emitir CLC caso tenham sido supridas as limitações que levaram o auditor a não poder emitir opinião.
- O modelo de Declaração de impossibilidade estava anteriormente previsto na DRA 700, a qual foi revogada com a emissão dos GAT 1, 6, 7, 8 e 11.
- Com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2016, do novo EOROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, as ISA passaram a estar em vigor.
- Assim, deixaram de vigorar o documento intitulado "Normas Técnicas de Revisão/Auditoria" e as DRA que se referem a matérias tratadas nas ISA. O normativo de auditoria que deve ser seguido é o normativo internacional emitido pelo IFAC, nomeadamente:
  - As Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
  - Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE);
  - As Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE);
  - As Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS).
- Adicionalmente deve ser seguido o normativo complementar publicado pela OROC, nomeadamente os GAT publicados pela OROC até à data, nas suas versões revistas, quando aplicável.
- Para além destes normativos, devem também ser observadas as Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN).
- Para situações que não estejam especificamente tratadas nas normas referidas acima, podem os colegas continuar a seguir as orientações previstas nas DRA que, não tendo ainda sido expressamente revogadas, tratem especificamente dessas situações, desde que as mesmas não colidam com o previsto nas normas emitidas pelo IFAC e no normativo complementar emitido pela OROC.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Numa situação em que um ROC não pode emitir a sua opinião por não lhe ser sido facultada a informação necessária para desenvolver o seu trabalho, nomeadamente não lhe foram apresentadas as demonstrações financeiras referentes ao ano, deve ser emitida uma "impossibilidade de certificação"?
Resposta (cont.):	• A declaração de impossibilidade de certificação não se encontra prevista no normativo internacional. Com efeito, o mesmo prevê as situações de escusa de opinião. • O caso concreto de "declaração de impossibilidade de certificação" decorre da constatação de que não foram disponibilizados ao ROC as demonstrações financeiras, pelo que não está em condições de emitir uma certificação legal de contas, ou um relatório de auditoria. • Assim sendo, o revisor pode simplesmente emitir uma "declaração" com tal constatação, contendo a descrição sobre a data de referência das demonstrações financeiras a que diz respeito, sem ser necessário obedecer a um formato predeterminado.

Data de publicação:	• Outubro 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 262.º do CSC • Portaria n.º 80-A/89 e n.º 95/97, DL n.º 343/98

Questão:

- Quais as rubricas da demonstração dos resultados que devem ser considerados como "outros proveitos" referidos na alínea b) do n.º 2 do art.º 262.º do CSC? São todas as rubricas de rendimentos, incluindo variação da produção e reversões de perdas de imparidades?

Resposta:

- Os conceitos de "vendas líquidas" e "outros proveitos" são conceitos contabilísticos que não vêm definidos no CSC.
- A redação inicial do artigo 262.º do CSC apresentava os seguintes limites:
  - Total do balanço: 140000 contos;
  - Total das vendas líquidas e outros proveitos: 280000 contos;
  - Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.
- Adicionalmente, n.º 7 deste artigo permite que a alteração dos referidos montantes seja efetuada através de portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça.
- Neste sentido, a Portaria n.º 80-A/89, de 2 de fevereiro veio alterar pela primeira vez estes limites considerando que os mesmos estavam desatualizados face à legislação comunitária, o que levava à existência de desigualdades entre as empresas portuguesas e as que operam em outros países comunitários. Esta portaria refere que "*a Diretiva n.º 84/569/CEE, de 27 de novembro, ao rever a Diretiva n.º78/660/CEE, de 25 de julho, estabeleceu como limites, para efeitos de dispensa de designação de revisor oficial de contas, 1550000 ecus para o total do balanço e 3200000 ecus <u>para o montante líquido do volume de negócios, a que corresponde o total das vendas líquidas e outros proveitos</u>*" (sublinhado nosso).
- Posteriormente, a Portaria n.º 95/97, de 12 de fevereiro, veio atualizar estes valores em conformidade com os previstos na Diretiva n.º 94/8/CE, do Conselho, de 21 de março de 1994, e "*estabeleceu como limites, para efeitos de dispensa de designação de revisor oficial de contas, 2500000 ECU, para o total do balanço, e 5000000 ECU, <u>para o montante líquido do volume de negócios, a que corresponde o total das vendas líquidas e outros proveitos</u>*" (sublinhado nosso).
- Posteriormente, foi o Decreto-Lei n.º 343/98, de 06 de novembro que veio fixar os atuais limites das alíneas a) e b), como segue:
  - Total do balanço: 1500000 euros;
  - Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3000000 euros.
- Daqui decorre que ao estabelecer os limites previstos no artigo 262.º do CSC, se pretendeu associar o conceito de "vendas líquidas e outros proveitos" na legislação nacional, com o conceito de "volume de negócios" na legislação comunitária.

Questão (cont.):	• Quais as rubricas da demonstração dos resultados que devem ser considerados como "outros proveitos" referidos na alínea b) do n.º 2 do art.º 262.º do CSC? São todas as rubricas de rendimentos, incluindo variação da produção e reversões de perdas de imparidades?
Resposta (cont.):	• Esta terminologia encontra-se igualmente definida no Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, o qual passou a orientar os conceitos de dimensão das entidades, decorrente da Diretiva 2013/34 EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho de 2013, que revogou as anteriores Diretivas 78/660/CEE (4ª Diretiva) e 83/349/CEEE (7º Diretiva) que continham os referidos conceitos. • Por último importa referir que o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, define no seu artigo 2.º, n.º 1, al. i), o conceito de "*Volume de negócios líquido*" como sendo "*[o] montante que resulta da venda dos produtos e da prestação de serviços, após dedução dos descontos e abatimentos sobre vendas, do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos diretamente ligados ao volume de negócios*". • É assim entendimento da OROC que o conceito de "**vendas líquidas e outros proveitos**", sendo um conceito que sofreu uma atualização no direito comunitário e em outras referências legislativas nacionais, **poderá ser enquadrado** e preenchido com a definição de "**volume de negócios líquido**"

Data de publicação:	• Outubro 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 28.º do CSC • Artigo 57.º do EOROC

Questão:

- Num aumento de capital em espécie através de entrega de uma quota detida pelo sócio noutra sociedade, compete ao sócio atribuir um valor à quota através da qual se propõe realizar o aumento de capital? Se sim, esse valor deverá encontrar-se suportado por relatório de avaliação da sociedade? E relativamente ao dever de comunicação de trabalhos no âmbito do artigo 28.º do CSC no portal de comunicação da OROC, quando é que a mesma deve ocorrer, na data de assinatura do contrato?

Resposta:

- Um processo de aumento de capital social de uma sociedade tem início com a deliberação dos sócios relativa ao aumento de capital, na qual se estipulou qual o valor nominal do aumento e a obrigação de entrada de cada sócio.
- Posteriormente, e no caso de um dos sócios decidir realizar a sua parte com uma entrada em espécie, deve ser observado o previsto no artigo 28.º do CSC, o qual estabelece no seu n.º 3 o seguinte:
  - *"O relatório do revisor deve, pelo menos:*
    - *a) Descrever os bens;*
    - *b) Identificar os seus titulares;*
    - *c) Avaliar os bens, indicando os critérios utilizados para a avaliação;*
    - *d) Declarar se os valores encontrados atingem ou não o valor nominal da parte, quota ou ações atribuídas aos sócios que efetuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão, se for caso disso, ou a contrapartida a pagar pela sociedade;*
    - *e) No caso de ações sem valor nominal, declarar se os valores encontrados atingem ou não o montante do capital social correspondentemente emitido"* (sublinhado nosso).
- Assim, é da responsabilidade dos sócios definir o valor nominal do aumento de capital e a obrigação de entrada de cada um dos sócios.
- É da responsabilidade do ROC/SROC efetuar uma avaliação independente do bem objeto da entrada em espécie e concluir se o valor atinge o valor nominal da quota, se é insuficiente ou se o excede.
- Quando o valor da avaliação for insuficiente ou exceder o valor nominal da quota a realizar, cabe igualmente aos sócios definir se, respetivamente, deverá o valor em falta ser realizado em dinheiro, ou e o valor em excesso deverá ser pago pela sociedade ao sócio ou se é prémio de emissão.
- Por outro lado, o artigo 57.º do EOROC, estabelece que os ROC/SROC)"*devem comunicar à Ordem, no prazo de 30 dias, o início e a cessação de todos os contratos de prestação de serviços relativos ao exercício de funções de interesse público*".

Data de publicação:	• Dezembro 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 99.º, 101.º, 132º e 278.º do CSC

Questão:

- ROC foi contactado para elaborar um relatório, na qualidade de ROC independente, para a transformação de uma sociedade anónima (SA) em sociedade por quotas (SQ). No entanto, foi constatado que a empresa que será objeto de transformação, não obstante ser uma SA, não tem ROC / Fiscal Único (FU) nomeado, pelo que as suas contas não estão certificadas.
- Pode o ROC aceitar o trabalho de elaboração do referido relatório, como ROC independente?

Resposta:

- Uma vez que a questão refere "fiscal único" (FU), vamos assumir como pressuposto que a referida sociedade adotou um modelo de governação previsto no artigo 278.º, n.º 1, al. a) do Código das Sociedades Comerciais (CSC), isto é, que existe um conselho de administração e um FU (em substituição do conselho fiscal (CF), tal como previsto no n.º 2 do mesmo artigo).
- Assumindo este pressuposto, chamamos a atenção para o facto de que o relatório de transformação de sociedades está previsto no artigo 132.º do CSC, que por sua vez remete para os artigos 99.º e 101.º do mesmo diploma legal.
- Dado que se trata de uma SA que tem de ter um órgão de fiscalização, é obrigatória a emissão de um parecer, pelo ROC/SROC, sobre o projeto de transformação (artigo 99.º, n.º 1).
- Adicionalmente, o n.º 2 do artigo 99.º, prevê a possibilidade de um ROC independente rever o projeto de transformação, mas n.º 6 do artigo 99.º estabelece que o exame do projeto por ROC ou SROC independente pode ser dispensado por deliberação dos sócios da sociedade a transformar.
- Dado que, como refere, a sociedade não tem um fiscal único designado, nem contas auditadas, o registo do projeto de transformação não irá ser aceite, pois vão faltar:
  - O parecer do fiscal único conforme previsto no n.º 1 do artigo 99.º; e
  - Os restantes documentos de prestação de contas dos últimos três exercícios, conforme previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 101.º do CSC.
- Assim, e respondendo diretamente à questão se poder aceitar o trabalho de elaboração do relatório para a transformação, como ROC independente, sem que exista ROC nomeado nem contas certificadas, é nosso entendimento que o órgão de gestão da entidade a transformar deverá ser informado desta lacuna, e que o próprio registo do projeto de transformação não será concretizado por falta dos elementos acima referidos.
- Enquanto a situação não for sanada, a ROC não se encontra em condições de poder aceitar o trabalho.

Data de publicação:	• Dezembro 2021	Normativos aplicados:	• ISA 600 • GAT 4

Questão:

- Uma SROC fatura os seguintes serviços: (1) revisão Legal de contas individuais, (2) das contas consolidadas, (3) revisão voluntária de contas individuais, e (4) serviço de auditoria às contas de uma participada, nos termos da ISA 600, sem emissão de relatório, apenas para efeitos de emissão da CLC sobre as contas da empresa-mãe. O serviço (4) é faturado à empresa participada, por acordo entre a empresa-mãe e essa participada. Está este serviço (4) sujeito a contrato autónomo entre as partes?

Resposta:

- Estamos perante uma situação em que, no âmbito de uma auditoria às demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade, existe uma componente material que não tem as suas contas auditadas, e sobre a qual o ROC tem de efetuar trabalho para poder emitir o seu relatório sobre essas demonstrações financeiras consolidadas.
- Os honorários relativos a esse trabalho a realizar sobre a componente, são recebidos da subsidiária.
- Nestas situações, a questão contratual dependerá da forma como for acordado o recebimento dos honorários e as contrapartes necessárias para efeitos de contrato.
  - Se o auditor acorda receber os honorários da subsidiária, que é uma componente do grupo, relativos ao trabalho que irá desenvolver para reporte ao auditor do grupo, então deverá ser contratado com a entidade local esse mesmo serviço, podendo ser incluindo no contrato que estabeleça para a auditoria estatutária, com os ajustes que se possam revelar necessários, como seja a responsabilidade da entidade pela preparação do "reporting package" e do auditor pela opinião a ser transmitida ao auditor do grupo.
  - Alternativamente poderá ser celebrado um contrato autónomo se for essa a opção ou, por exemplo, quando não for feita qualquer auditoria às contas estatutárias.
- Se os honorários forem acordados e pagos pela empresa-mãe, então será estabelecido no âmbito do contrato que suporta a auditoria das contas consolidadas, com os ajustes que se possam revelar necessários.
- Se os honorários forem acordados e pagos pelo auditor do grupo ao auditor da componente, quando este possa ser diferente, então será estabelecido um contrato entre este e o auditor do grupo que regule o trabalho a efetuar nos termos da ISA 600.
- Na situação em análise, em que o ROC recebe os honorários da subsidiária, o contrato deve ser elaborado com a subsidiária.
- Pode este serviço ser incluído no contrato para a auditoria estatutária (se existir) ou em contrato autónomo, com as devidas adaptações.
- Para efeitos de comunicação deste contrato à OROC, esclarecemos que este serviço não é objeto de comunicação separada do âmbito da auditoria à empresa participada.

Data de publicação:	• Dezembro 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 94.º, 99.º, 101.º, 131.º, 132.º e 279.ºdo CSC

Questão:

- Como deve um ROC proceder, no que respeita à emissão de um Relatório de Transformação de Sociedades (de acordo com a ISAE – caso tenha de ser emitido obrigatoriamente), sendo que balanço de partida impede a sua transformação e o processo de redução de capital será realizado em simultâneo com o processo de transformação de SA em SQ?

Resposta:

- Uma sociedade anónima (SA) tem o capital próprio inferior à soma do capital social subscrito mais as reservas legais, o que impede a sua transformação direta em sociedade por quotas (SQ) - alínea b), n.º 1 do Artigo 131 do CSC.
- A administração e os acionistas pretendem, em simultâneo:
  - Reduzir o capital social (cobertura de prejuízos) para um valor abaixo do mínimo permitido para as SA; e
  - Transformar a sociedade em SQ (em que o capital é superior ao mínimo exigido para as SQ).
- Face ao cenário descrito acima, começamos por chamar a atenção do colega para o seguinte.
- O relatório de transformação de sociedades está previsto no artigo 132.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que por sua vez remete para os artigos 99.º e 101.º do mesmo diploma legal.
- Dado que se trata de uma sociedade anónima (SA) que tem um órgão de fiscalização, é obrigatória a emissão de um parecer pelo ROC / SROC sobre o projeto de transformação (artigo 99.º, n.º 1 do CSC).
- Adicionalmente, o n.º 2 do artigo 99.º, prevê a possibilidade de um ROC independente rever o projeto de transformação, mas o n.º 6 do artigo 99.º estabelece que o exame do projeto por ROC / SROC independente pode ser dispensado por deliberação dos sócios da sociedade a transformar.
- O capítulo da transformação de sociedades está previsto nos artigos 130.º a 140-A.º do CSC.
- De acordo com o artigo 279.º do CSC, o capital mínimo das SA é de 50.000. A redução do capital social está prevista nos artigos 94.º a 96.º do CSC.
- Segundo o artigo 94.º, n.º 1, alínea a), do CSC a convocatória da assembleia geral para redução do capital, deve indicar se é para cobertura de prejuízos, libertação de excesso de capital ou a finalidade especial.
- Por outro lado, o artigo 95.º do CSC com a epígrafe *Deliberação de redução do capital*, prevê o seguinte.
- *"1 – A redução do capital <u>não pode ser deliberada se a situação líquida da sociedade não ficar a exceder o novo capital em, pelo menos, 20%.</u>*

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Como deve um ROC proceder, no que respeita à emissão de um Relatório de Transformação de Sociedades (de acordo com a ISAE – caso tenha de ser emitido obrigatoriamente), sendo que balanço de partida impede a sua transformação e o processo de redução de capital será realizado em simultâneo com o processo de transformação de SA em SQ?
Resposta (cont.):	• *2 - É permitido deliberar a redução do capital a um montante inferior ao mínimo estabelecido nesta lei para o respectivo tipo de sociedade se tal redução ficar expressamente condicionada à efectivação de aumento do capital para montante igual ou superior àquele mínimo, a realizar nos 60 dias seguintes àquela deliberação.* • *3 - O disposto nesta lei sobre capital mínimo não obsta a que a deliberação de redução seja válida se, simultaneamente, for deliberada a transformação da sociedade para um tipo que possa legalmente ter um capital do montante reduzido.* • *4 - A redução do capital não exonera os sócios das suas obrigações de liberação do capital"* (sublinhado nosso). • A redução do capital social tem condições que constam nestes artigos e que, nos termos do n.º 3, a empresa pode na mesma assembleia geral deliberar a redução do capital e transformar a S.A. em sociedade por quotas (S.Q.), devendo elaborar o trabalho em conformidade, sendo simultânea a deliberação pode obedecer aos requisitos de capital mínimo previsto para as S.Q.. • Por fim, refira-se que, a DRA 843 - Transformação de Sociedades se encontra revogada, pelo que deverá utilizar para efeito do Relatório o normativo Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000R – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica, podendo adaptar a referida norma com informação da DRA 843. • Assim, não vemos impedimento para a realização da redução de capital social seguida da transformação de SA em SQ, desde que sejam deliberadas as duas operações em simultâneo pela Assembleia Geral.

Data de publicação:	• Dezembro 2021	Normativos aplicados:	• Artigo 98º do CSC

Questão:

- É razoável e aceitável a emissão de uma opinião sobre o exame a um projeto de fusão mencionando expressamente que os balanços aprovados pelas Administrações para o efeito não se encontram certificados?
- Ou a inexistência de balanços certificados pelos respetivos ROC das entidades participantes na fusão é, só por si, fator impeditivo para a emissão de uma opinião sobre o projeto de fusão?

Resposta:

- Conforme exigido pela alínea b), do n.º 2, do art.º 98.º (Projeto de fusão) do CSC, no projeto de fusão constam os balanços especiais das entidades participantes no processo, reportados a uma data que não antecede o trimestre anterior à data do projeto de fusão. No caso em apreço, os balanços aprovados pelas Administrações reportam-se a 30 de junho.
- Porém, não estando as entidades participantes na fusão obrigadas a prestação de contas semestral com a emissão de opinião por parte dos respetivos revisores oficiais de contas, nem tendo as administrações das sociedades promovido a emissão de uma opinião semestral por parte dos correspondentes revisores oficiais de contas, no exame do projeto de fusão estamos perante uma situação em que os balanços semestrais não se encontram certificados e, como tal, não é possível ter uma segurança aceitável sobre a sua fiabilidade e razoabilidade.
- Ora o ROC / SROC é responsável por analisar o projeto de fusão, nomeadamente o balanço anexo ao projeto, o qual serve de base ao projeto de fusão, que no caso reporta a 30 de junho.
- Para a realização deste trabalho, o deverá ser observado o disposto na Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000R – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.
- Não tendo estes balanços sido certificados pelo ROC das respetivas entidades, cabe ao ROC que efetua o exame ao projeto de fusão efetuar um exame simplificado por forma a reunir a prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões sobre o projeto nos termos da ISAE 3000R.
- Quando ao facto de os mesmos não estarem certificados poder ser ou não um fator impeditivo para emitir as respetivas conclusões, será um aspeto que o ROC deverá apreciar em função dos requisitos inerentes à política de aceitação de trabalhos que adota e aplica.
- Não estando os balanços certificados, não deixa de ser necessário efetuar um exame simplificado aos mesmos por forma a reunir a prova suficiente e apropriada para suportar as conclusões sobre o projeto de fusão, nos termos da ISAE 3000R, devendo o ROC aplicar o seu julgamento profissional para determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a efetuar.

Data de publicação:	• Dezembro 2021	Normativos aplicados:	• Artigos 65.º, 148.º, 149.º e 157.º do CSC • Versão atual do DL n.º 158/2009 que aprova o SNC
Questão:	• Que elementos devem ser apresentados na prestação de contas de uma sociedade liquidada? Devem essas contas ser sujeitas a revisão legal das contas (assumindo que esta já era obrigatória até então)? Deve a aprovação em AG da liquidação imediata da sociedade ser acompanhada do relatório e contas da sociedade e da respetiva CLC? Se sim, deve o ROC emitir esse relatório em fase posterior e deve o relatório incluir uma ênfase chamando a atenção para a situação em apreço? Se a IES foi entregue pelo contabilista certificado (CC) dizendo que as contas não têm CLC, como deve o ROC proceder?		

Resposta:

- Determinada empresa, que aplica o SNC, realizou uma Assembleia Geral (AG) onde foi aprovado o balanço e demonstração dos resultados com vista à dissolução e liquidação da sociedade, a sua dissolução com liquidação imediata, o encerramento do processo de liquidação (uma vez aprovado a partilha do património) e designou como depositário a atual administradora única.
- O artigo 149.º do CSC, com a epígrafe "*Operações preliminares da liquidação*" refere no seu n.º 1 que "*[a]ntes de ser iniciada a liquidação devem ser organizados e aprovados, nos termos desta lei, os documentos de prestação de contas da sociedade, reportados à data da dissolução*" (sublinhado nosso), e o seu n.º 2 acrescenta que tal deve ocorrer "*dentro dos 60 dias seguintes à dissolução da sociedade*".
- Adicionalmente, o artigo 157.º do CSC com a epígrafe "*Relatório, contas finais e deliberação dos sócios*", refere no seu n.º 1 que as "*contas finais dos liquidatários devem ser acompanhadas por um relatório completo da liquidação e por um projeto de partilha do ativo restante*" (sublinhado nosso).
- O n.º 2 deste artigo esclarece que os "*liquidatários devem declarar expressamente no relatório que estão satisfeitos ou acautelados todos os direitos dos credores e que os respetivos recibos e documentos probatórios podem ser examinados pelos sócios*".
- O n.º 3 acrescenta ainda que as "*contas finais devem ser organizadas de modo a discriminar os resultados das operações de liquidação efetuadas pelos liquidatários e o mapa da partilha, segundo o projeto apresentado*".
- E o n.º 4 deste artigo determina que o "*relatório e as contas finais dos liquidatários devem ser submetidos a deliberação dos sócios, os quais designam o depositário dos livros, documentos e demais elementos da escrituração da sociedade, que devem ser conservados pelo prazo de cinco anos*" (sublinhado nosso).
- Quando o n.º 1 do artigo 149.º do CSC refere que devem ser organizados e aprovados os documentos de prestação de contas nos termos desta lei, remetemos a sua atenção para o artigo 65.º com a epígrafe "*Dever de relatar a gestão e apresentar contas*" o qual prevê no seu n.º 1, a obrigatoriedade de "*elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, incluindo a demonstração não financeira ou o relatório separado com essa informação, ambos referidos nos artigos 66.º-B e 508.º-G, quando aplicáveis, as contas do exercício, bem como os demais documentos de prestação de contas*" (sublinhado nosso). E o n.º 2 deste mesmo artigo refere que estes documentos devem "*obedecer ao disposto na lei*".

Questão (cont.):	• Que elementos devem ser apresentados na prestação de contas de uma sociedade liquidada? Devem essas contas ser sujeitas a revisão legal das contas (assumindo que esta já era obrigatória até então)? Deve a aprovação em AG da liquidação imediata da sociedade ser acompanhada do relatório e contas da sociedade e da respetiva CLC? Se sim, deve o ROC emitir esse relatório em fase posterior e deve o relatório incluir uma ênfase chamando a atenção para a situação em apreço? Se a IES foi entregue pelo contabilista certificado (CC) dizendo que as contas não têm CLC, como deve o ROC proceder?
Resposta (cont.):	• Quando o n.º 2 do artigo 65.º do CSC refere que os documentos devem obedecer ao disposto na lei, está a referir-se ao normativo contabilístico nacional, isto é, o SNC. O SNC prevê no seu parágrafo 2.1.4 o seguinte: • *"2.1.4 — Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:* • *a) Um balanço;* • *b) Uma demonstração dos resultados;* • *c) Uma demonstração das alterações no capital próprio;* • *d) Uma demonstração dos fluxos de caixa; e* • *e) Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações*". • O facto de a prestação de contas não ter sido efetuada em conformidade com o disposto acima, tem como consequência o previsto no artigo 69.º do CSC, com a epígrafe "*Regime especial de invalidade das deliberações*", o qual estabelece no seu n.º 1 que a "violação dos preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas torna anuláveis as deliberações tomadas pelos sócios". • Adicionalmente, o artigo 70.º do CSC com a epígrafe "*Prestação de contas*", refere que a "*informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, <u>está sujeita a registo comercial</u>, nos termos da lei respetiva*" (sublinhado nosso). • Desta forma, aquando do registo comercial, o não cumprimento dos requisitos apresentados acima, poderá inviabilizar o respetivo registo. • Em resposta direta às questões no âmbito desta Q&A, o nosso entendimento é o seguinte. **Que elementos devem ser apresentados na prestação de contas de uma sociedade liquidada?** • É nosso entendimento que os elementos de prestação de contas são os mesmos que os referentes a uma prestação de contas de final de exercício. Adicionalmente, estes devem ser acompanhados por um relatório completo da liquidação e por um projeto de partilha dos ativos. Deve acrescentar-se o facto de não se aplicar o pressuposto da continuidade e que o SNC deve ser adaptado a tal facto.

Questão (cont.):	• Que elementos devem ser apresentados na prestação de contas de uma sociedade liquidada? Devem essas contas ser sujeitas a revisão legal das contas (assumindo que esta já era obrigatória até então)? Deve a aprovação em AG da liquidação imediata da sociedade ser acompanhada do relatório e contas da sociedade e da respetiva CLC? Se sim, deve o ROC emitir esse relatório em fase posterior e deve o relatório incluir uma ênfase chamando a atenção para a situação em apreço? Se a IES foi entregue pelo contabilista certificado (CC) dizendo que as contas não têm CLC, como deve o ROC proceder?
Resposta (cont.):	**Devem essas contas ser sujeitas a revisão legal das contas (assumindo que esta já era obrigatória até então)?** • É nosso entendimento que sim, pois trata-se da prestação de contas dessa sociedade nesse exercício. Na Certificação Legal das Contas a referência ao SNC deverá igualmente dar nota que é adaptado ao facto de não se aplicar o pressuposto da continuidade (no parágrafo da opinião e no parágrafo das responsabilidades do órgão de gestão), podendo na secção de ênfases chamar a atenção para a nota anexa que descreve que tais demonstrações financeiras foram elaboradas com a finalidade de deliberar a liquidação da sociedade. Na secção das responsabilidades do auditor deverá igualmente ser retirada a frase "*Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades*" uma vez que tal não se aplica. **Se a aprovação, em Assembleia Geral (AG), da liquidação imediata da sociedade deveria ter sido acompanhada do relatório e contas da sociedade e da respetiva certificação legal de contas?** • Considerando o exposto nas questões 1 e 2 acima, é nosso entendimento que sim. **Se sim à questão anterior, deve o ROC emitir esse relatório em fase posterior e deve relatório incluir uma ênfase chamando a atenção para a situação em apreço?** • Face ao exposto acima, a deliberação dos sócios poderá ser considerada anulável. Neste sentido, é nosso entendimento que um "pacote completo" (o qual deve incluir o relatório e contas, a CLC, o relatório completo da liquidação e o projeto de partilha dos ativos) deve ser apresentado aos sócios para que estes deliberem sobre a dissolução da sociedade com a respetiva liquidação imediata, para posteriormente procederem ao registo comercial do ato. • Ora nesta situação, o ROC irá emitir uma opinião sobre um relatório e contas "completo". Uma ênfase a chamar a atenção para a situação em apreço não nos parece que fará sentido, pois quando a CLC for emitida, já existirá uma apropriada deliberação dos sócios, e a situação estará sanada. **Se a IES foi entregue pelo contabilista certificado (CC) dizendo que as contas não têm CLC, como deve o ROC proceder?** • O ROC deve solicitar a entrega de uma IES de substituição.

Data de publicação:	• Janeiro 2022	Normativos aplicados:	• Decreto-Lei n.º 290-D/99

Questão:

- Quando os documentos de prestação de contas apresentam uma determinada data de preparação mas estão assinados digitalmente em data posterior, qual a data a considerar como data de assinatura de um documento? O mesmo acontece com a declaração do órgão de gestão.
- Deve a assinatura da CLC ser assinada sem atributos ou com atributos profissionais?

Resposta:

- De acordo com o regime jurídico dos documentos eletrónicos e da assinatura digital, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, alterado posteriormente pelos Decretos-Lei n.ºs 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 7 de junho e 88/2009, de 9 de abril, este último procedeu à republicação do Decreto-Lei n.º 290-D/99, a assinatura eletrónica que equivale à assinatura autógrafa de documentos com forma escrita sobre suporte de papel é a assinatura eletrónica qualificada, aposta num documento eletrónico (cf. Artigo 7.º do referido Decreto-Lei). Entende-se por assinatura eletrónica qualificada a assinatura digital ou outra modalidade de assinatura eletrónica avançada que satisfaça exigências de segurança idênticas às da assinatura digital (mediante a utilização de um sistema criptográfico, com recuso a uma chave pública para verificar se a assinatura foi criada mediante o use da correspondente chave privada e se o documento foi alterado após a aposição da assinatura), baseadas num certificado qualificado e criadas através de um dispositivo seguro de criação de assinatura (cf. Artigo 2.º, al. g) do indicado Decreto-Lei).
- O EOROC não veda a possibilidade de os ROC/SROC recorrerem à assinatura eletrónica qualificada, cujo valor, no enquadramento jurídico nacional e comunitário, é equivalente ao da assinatura manuscrita, podendo assim, ser uma alternativa a esse tipo de assinatura de documentos profissionais dos ROC/SROC, em particular durante a vigência do Estado de Emergência e das restrições e prescrições inerentes.
- A assinatura digital pode ser efetuada com atributos profissionais. Atualmente estão disponíveis os seguintes atributos (alíneas a) a j) do nº 1 do artigo 8º da Portaria 305/2020, que efetuou a primeira alteração à Portaria 73/2018):
  - Atributos dirigentes públicos, para situações de cargo ou função de dirigente público;
  - Atributos Eleitos Locais, para situações de cargo ou função de Eleito Local; e
  - Atributos empresariais, para situações de administrador, gerente, diretor ou procurador de uma empresa.
- Ainda de acordo com a mesma portaria, a assinatura digital na qualidade e poderes de administrador, gerente e diretor pode ser utilizada nos seguintes atos:
  - Contratos com entidades fornecedoras de eletricidade, água, gás e serviços de telecomunicações;
  - Contratos com outros fornecedores, com o limite a fixar pelos órgãos sociais;
  - Contratos de trabalho;

Questão (cont.):	• Quando os documentos de prestação de contas apresentam uma determinada data de preparação mas estão assinados digitalmente em data posterior, qual a data a considerar como data de assinatura de um documento? O mesmo acontece com a declaração do órgão de gestão. • Deve a assinatura da CLC ser assinada sem atributos ou com atributos profissionais?
Resposta (cont.):	• Formação e execução de contratos públicos, no âmbito da contratação pública; • Apresentação e execução de candidaturas a financiamentos com o limite a fixar pelos órgãos sociais; • Apresentação e execução de candidaturas a fundos nacionais e comunitários; • Abertura e movimentação de contas bancárias; • Atas e deliberações dos órgãos sociais; • A receção e levantamento de correspondência postal; • Assinatura de faturas eletrónicas. • Para além de atributos empresariais e atributos dirigentes públicos, que são disponibilizados através do Sistema de Certificação de Atributos Profissionais (SCAP), algumas entidades também disponibilizam atributos específicos com os quais os seus funcionários poderão autenticar-se ou assinar documentos digitais. As entidades que possibilitam associação de atributos são as seguintes: • Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária • Governo Regional dos Açores • Governo Regional da Madeira • Ordem dos Contabilistas Certificados • Secretaria Geral do Ministério da Administração Interna • Secretaria Geral do Ministério da Defesa Nacional • Não está atualmente previsto nenhum atributo profissional específico para ROC, tal não impede que possa utilizar a sua própria assinatura enquanto cidadão para assinatura de opiniões de auditoria. • Assim, é nosso entendimento que os documentos de prestação de contas se consideram assinados na data em os mesmos estão assinados por todos os responsáveis pela sua preparação, pelo que a data a considerar dos documentos de prestação de contas é a que consta na data de assinatura digital do último Administrador/Gerente que assinou os documentos de prestação de contas. • É igualmente o nosso entendimento que a CLC não deve ser assinada com data anterior à data em que a declaração do órgão de gestão se encontra assinada por todos os intervenientes, e que a assinatura digital deve coincidir com o nome que está inscrito na CLC, e que a mesma não tem de ser necessariamente efetuada com atributos empresariais (como gerente da SROC).

Voltar ao índice

Data de publicação:	• Fevereiro 2022	Normativos aplicados:	• Lei 148/2015

Questão:

- Se, sendo o FCR uma entidade de interesse público sem órgão de fiscalização, mantém-se o dever de elaborar o Relatório Adicional ao Órgão de Fiscalização;
- Se, em caso afirmativo, o mesmo deve ser dirigido ao órgão de fiscalização da entidade gestora;
- Devem ser mantidas ou omitidas as referências ao órgão de fiscalização da entidade gestora, no relatório de auditoria a emitir, mencionadas no modelo da GAT 5.

Resposta:

- O artigo 3.º da Lei 148/2015 (Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria – "RJSA"), coma redação dada antes da alteração de 31 de dezembro de 2021 que deixa de colocar os fundos de capital de risco como entidades de interesse público (EIP), alteração esta que entrará em vigor em 2022 (mas que se aplica à prestação de contas em referência a 31 de dezembro de 2021 das entidades que permanecem classificadas como EIP), estabelece o seguinte sobre a fiscalização das EIP.
  - *"1 — As entidades de interesse público adotam um dos modelos de administração e fiscalização previstos no n.º 1do artigo 278.º do Código das Sociedades Comerciais, sendo aplicável, no caso do modelo previsto na alínea a)do referido artigo, o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo413.º do mesmo Código.*
  - *2 — Sem prejuízo de outras exigências legais aplicáveis em razão do setor de atividade, do tipo societário ou de outras especificidades, o órgão de fiscalização das entidades de interesse público está sujeito pelo menos aos seguintes requisitos de composição:*
  - *a) Deve incluir pelo menos um membro que tenha habilitação académica adequada ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade;*
  - *b) Os seus membros devem ter, no seu conjunto, formação e experiência prévias para o sector em que opera a entidade; e*
  - *c) A maioria dos seus membros, incluindo o seu presidente, deve ser considerada independente, nos termos do n.º 5 do artigo 414.º do Código das Sociedades Comerciais.*
  - *3 — Sem prejuízo dos demais deveres legais, contratuais e estatutários que lhe sejam imputáveis, o órgão de fiscalização das entidades de interesse público está sujeito aos seguintes deveres:*
  - *a) Informar o órgão de administração dos resultados da revisão legal das contas e explicar o modo como esta contribuiu para a integridade do processo de preparação e divulgação de informação financeira, bem como o papel que o órgão de fiscalização desempenhou nesse processo;*
  - *b) Acompanhar o processo de preparação e divulgação de informação financeira e apresentar recomendações ou propostas para garantir a sua integridade;*
  - *c) Fiscalizar a eficácia dos sistemas de controlo de qualidade interno e de gestão do risco e, se aplicável, de auditoria interna, no que respeita ao processo de preparação e divulgação de informação financeira, sem violar a sua independência;*

Questão (cont.):	• Se, sendo o FCR uma entidade de interesse público sem órgão de fiscalização, mantém-se o dever de elaborar o Relatório Adicional ao Órgão de Fiscalização; • Se, em caso afirmativo, o mesmo deve ser dirigido ao órgão de fiscalização da entidade gestora; • Devem ser mantidas ou omitidas as referências ao órgão de fiscalização da entidade gestora, no relatório de auditoria a emitir, mencionadas no modelo da GAT 5.
Resposta (cont.):	• *d) Acompanhar a revisão legal das contas anuais individuais e consolidadas, nomeadamente a sua execução, tendo em conta as eventuais constatações e conclusões da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM),enquanto autoridade competente pela supervisão de auditoria, os termos do n.º 6 do artigo 26.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014;* • *e) Verificar e acompanhar a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas nos termos legais, incluindo o artigo 6.º do Regulamento(UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, e, em especial, verificara adequação e aprovar a prestação de outros serviços, para além dos serviços de auditoria, nos termos do artigo 5.º do referido regulamento; e* • *f) Selecionar os revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas a propor à assembleia geral para eleição e recomendar justificadamente a preferência por um deles, nos termos do artigo 16.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.* • *4 — <u>Nas entidades de interesse público sem personalidade jurídica, os requisitos de fiscalização previstos nos números anteriores aplicam -se à respetiva entidade gestora</u>*" (sublinhado nosso). • Face ao exposto, podemos concluir que é o órgão de fiscalização da entidade gestora que assume a função de fiscalização do fundo. • Esta conclusão vem também vertida nas FAQ da CMVM, nomeadamente na FAQ III.2: Relatório adicional do ROC/SROC de EIP sem personalidade jurídica, a qual transcrevemos: • *"Quem é o destinatário do relatório adicional a que se refere o artigo 24.º do RJSA, quando elaborado pelo ROC/SROC de EIP sem personalidade jurídica?* • *O <u>artigo 3.º, n.º 4 da Lei n.º 148/2015 impõe à entidade gestora de uma EIP sem personalidade jurídica o cumprimento dos requisitos de fiscalização previstos naquela norma</u>, incluindo a adoção de um modelo complexo de administração e fiscalização societária (n.º 1), e a observância dos deveres relativos à garantia da qualidade e independência da auditoria (n.º 3). <u>Deste modo, o ROC/SROC de uma EIP sem personalidade jurídica deve apresentar o seu relatório adicional ao órgão de fiscalização colegial da entidade gestora</u>.*

Questão (cont.):	• Se, sendo o FCR uma entidade de interesse público sem órgão de fiscalização, mantém-se o dever de elaborar o Relatório Adicional ao Órgão de Fiscalização; • Se, em caso afirmativo, o mesmo deve ser dirigido ao órgão de fiscalização da entidade gestora; • Devem ser mantidas ou omitidas as referências ao órgão de fiscalização da entidade gestora, no relatório de auditoria a emitir, mencionadas no modelo da GAT 5.

Resposta (cont.):	• *Isto aplica-se igualmente durante o período transitório referido no artigo 9.º, n.º 8 da Lei n.º 148/2015, durante o qual a entidade gestora poderá manter um fiscal único; e ainda que o mesmo ROC/SROC desempenhe o cargo de fiscal único da entidade gestora e de auditor da EIP sem personalidade jurídica, por se tratarem de dois cargos funcional e organicamente distintos, em entidades diferentes.*
	• *Clarifique-se que a entidade gestora que fique obrigada a cumprir o disposto no artigo 3.º da Lei n.º 148/2015 por força do n.º 4 daquela norma não passa a ser qualificada como EIP, nem se equipara a uma EIP*" (sublinhado nosso).
	• Esta FAQ pode ser consultada no seguinte link: https://www.cmvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Auditoria.aspx
	• Assim, e em forma de conclusão, o nosso entendimento é o seguinte.
	  • Sendo o FCR uma entidade de interesse público sem órgão de fiscalização, mantém-se o dever de elaborar o Relatório Adicional ao Órgão de Fiscalização. Tal como referido no artigo 3.º, n.º 4, do RJSA, impõem-se às entidades de interesse público sem personalidade jurídica, os mesmos requisitos de fiscalização previstos nos números anteriores do mesmo artigo, os quais devem ser cumpridos pela respetiva entidade gestora.
	  • Este relatório deve ser dirigido ao órgão de fiscalização da entidade gestora, tal como clarificado na FAQ III.2 da CMVM que esclarece que o ROC/SROC de uma EIP sem personalidade jurídica deve apresentar o seu relatório adicional ao órgão de fiscalização colegial da entidade gestora.
	  • Consequentemente, existindo um órgão de fiscalização, as referências ao mesmo no relatório de auditoria a emitir com base no modelo previsto no GAT 5 devem ser mantidas, com as necessárias adaptações previstas no próprio modelo do GAT.

Data de publicação:	Fevereiro 2022	Normativos aplicados:	Artigo 377.º do CSC, DL n.º 290-D/99, de 2/8, DL n.º 10-A /2020, de 13/3

Questão:

- Pode uma assembleia geral de uma sociedade por quotas ser realizada por via telemática e a assinatura do sócio ou representante do sócio ser feita por assinatura digital mesmo em tempos após pandemia?

Resposta:

- A questão colocada tem dois tópicos que devem ser abordados de forma separada: (1) se uma assembleia geral pode ser realizada por via telemática; e (2) se a respetiva ata pode ser assinada de forma digital.
- **Realização das assembleias gerais por via telemática**
- Este tema está previsto no Código das Sociedades Comerciais no seu artigo 377.º com a epígrafe "*Convocação e forma de realização da assembleia*". O n.º 6 deste artigo prevê "*[a]s assembleias são efetuadas: a) Na sede da sociedade ou noutro local escolhido pelo presidente da mesa dentro do território nacional, desde que as instalações desta não permitam a reunião em condições satisfatórias; ou b) Salvo disposição em contrário no contrato de sociedade, através de meios telemáticos, devendo a sociedade assegurar a autenticidade das declarações e a segurança das comunicações, procedendo ao registo do seu conteúdo e dos respectivos intervenientes*" (sublinhado nosso).
- Este artigo não foi publicado especificamente para o período de pandemia.
- **Assinatura digital das atas de assembleias gerais**
- De acordo com o regime jurídico dos documentos eletrónicos e da assinatura digital, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, alterado posteriormente pelos Decretos-Lei n.ºs 62/2003, de 3 de abril, 165/2004, de 7 de junho e 88/2009, de 9 de abril, este último procedeu à republicação do Decreto-Lei n.º 290-D/99, a assinatura eletrónica que equivale à assinatura autógrafa de documentos com forma escrita sobre suporte de papel é a assinatura eletrónica qualificada, aposta num documento eletrónico (cf. Artigo 7.º do referido Decreto-Lei).
- Entende-se por assinatura eletrónica qualificada a assinatura digital ou outra modalidade de assinatura eletrónica avançada que satisfaça exigências de segurança idênticas às da assinatura digital (mediante a utilização de um sistema criptográfico, com recuso a uma chave pública para verificar se a assinatura foi criada mediante o use da correspondente chave privada e se o documento foi alterado após a aposição da assinatura), baseadas num certificado qualificado e criadas através de um dispositivo seguro de criação de assinatura (cf. Artigo 2.º, al. g) do indicado Decreto-Lei).
- O mesmo regime se estatui no Regulamento (UE) n.º 910/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de julho, aplicável desde 1 de julho de 2016, cujo Artigo 25.º n.º 2 preceitua que a assinatura eletrónica qualificada tem um efeito legal equivalente ao de uma assinatura manuscrita.

Questão (cont.):	• Pode uma assembleia geral de uma sociedade por quotas ser realizada por via telemática e a assinatura do sócio ou representante do sócio ser feita por assinatura digital mesmo em tempos após pandemia?
Resposta (cont.):	• Toda esta legislação existia já antes do período pandémico e continua em vigor. • Acrescendo a tudo o referido, ressalvamos ainda que o Decreto-Lei n.º 12-A /2020, de 6 de abril, aditou ao Decreto-Lei n.º 10-A /2020, de 13 de março (que estabeleceu medidas excecionais e temporárias relativas à situação epidemiológica do novo Coronavírus - COVID 19), o artigo 16.º-A, que inclusivamente confere temporariamente às cópias digitalizadas e fotocópias de atos e contratos a força probatória dos respetivos originais, podendo no entanto a contraparte exigir os originais. • Este decreto surgiu em período pandémico. No entanto, o mesmo foi recentemente alterado pelo Decreto-Lei n.º 23-A/2022, de 18 de fevereiro, mas o artigo 16.-A não foi alterado pelo que continua em vigor. • Assim, é nosso entendimento que uma assembleia geral de uma sociedade por quotas pode ser realizada por via telemática e a que a assinatura do sócio ou seu representante pode ser efetuada por via digital, mesmo em tempos após pandemia.

Data de publicação:	• Março 2022	Normativos aplicados:	• CCP

Questão:

- Como articular a obrigatoriedade de uma empresa local estar sujeita aos procedimentos do CCP com a obrigatoriedade de o FU de uma entidade ter de ser nomeado em Assembleia Geral?
- Deve a celebração do contrato de prestação de serviços seguir o modelo sugerido pela OROC ou o modelo que vier a ser sugerido no âmbito do processo de contratação pública?

Resposta:

- Uma Associação de Municípios está sujeita ao Código da Contratação Pública (CCP) para efeitos de designação do FU, logo vai ter de instruir o respetivo procedimento de contratação pública e adjudicar o respetivo serviço de ROC/FU. O FU contratado não vai prestar serviços à Associação de Municípios mas sim à Empresa Local sua participada, a qual, por sua vez, deve de celebrar com o FU, designado pela Associação, o respetivo contrato de prestação de serviços, conforme GAT 4.
- A OROC sugere os seguintes procedimentos para a situação em apreço.
  - O procedimento de contratação pública deve ser efetuado pela empresa local (EL), empresa participada (tal como previsto no artigo 2.º do CCP);
  - Neste procedimento de contratação pública, deve ser colocada uma ressalva para o facto de que a contratação carece de aprovação em Assembleia Intermunicipal (AIM);
  - Depois de selecionado o FU, decorrente do processo de contratação pública, o Conselho de Administração da EL comunica a seleção do FU ao órgão executivo da EP (normalmente conselho diretivo), o qual submete para aprovação da AIM (órgão executivo da Associação de Municípios - entidade participante (EP));
  - O órgão executivo aprova em AIM a designação do FU, e é a ata desta aprovação que serve de suporte ao contrato a celebrar com o FU;
  - A EL é quem faz o contrato com o FU, pois é a EL que faz o processo de contratação; a particularidade é que a designação é feita em Assembleia Intermunicipal (órgão executivo da Associação de Municípios – entidade participante) e não em reunião de Conselho de Administração da EL.
- Assim, e em forma de conclusão, é nosso entendimento o seguinte.
  - A obrigação da EL em designar um FU, através de um processo de contratação pública é cumprida; a obrigação de a designação do FU da EL ser efetuada pelo órgão deliberativo da EP é cumprida.
  - O contrato deve ser efetuado pela EL, entidade que fez o processo de contratação pública, o qual deve obedecer, pelo menos, aos requisitos previstos na ISA 210 (os quais estão acautelados no modelo sugerido pela OROC no GAT 4).

Data de publicação:	• Março 2022	Normativos aplicados:	• NCP 4, IPSAS 33 • FAQ n.º 48 da CNCP

Questão:

- Deve o auditor, no seu relatório de auditoria, modificar a sua opinião e incluir uma reserva por limitação de âmbito pela não adoção da NCP 4, ou deve a opinião ser não modificada e incluir apenas uma ênfase chamando a atenção para a nota do anexo onde a respetiva divulgação é efetuada?

Resposta:

- O normativo nacional SNC-AP não prevê uma norma de transição para a adoção pela primeira vez do normativo. Esta norma de transição está, no entanto, prevista no normativo internacional, nomeadamente na IPSAS 33. Assim, e por aplicação supletiva do normativo internacional, conforme previsto no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, a entidade deve aplicar esta norma para sanar a lacuna que existe no SNC-AP.
- Os parágrafos 36 e seguintes da IPSAS 33 preveem um período de transição de três anos para as entidades r**econhecerem e mensurarem os seus ativos e passivos**. Especificamente o parágrafo 36 (g) prevê que uma entidade que não tenha reconhecido no normativo contabilístico anterior os ativos de concessão e os correspondentes passivos, não é obrigada a reconhecer e mensurar os mesmos durante um período de três anos desde a data de início de adoção do novo normativo.
- A CNCP emitiu um FAQ (n.º 48) referindo o seguinte.
- *"A experiência recolhida pela CNC relativa à implementação do SNC-AP permitiu identificar que, embora a generalidade das situações de ajustamento de transição se afigure resolúvel no primeiro ano de implementação, possam existir situações de maior complexidade que exijam um período mais alargado para a completa adoção do novo referencial.*
- *Nestas circunstâncias, o preconizado na IPSAS 33 poderá constituir o quadro referencial subsidiário, devendo, nessa eventualidade, ser divulgada, em cada período de relato, a falta de comparabilidade e respetivo enquadramento e justificação, com a indicação expressa de que a adoção do SNC-AP ainda não se encontra completa.*
- *Compete ao órgão de gestão avaliar se as situações envolvidas se enquadram no processo de transição para o SNC-AP e se se revestem de complexidade integrável no quadro referencial subsidiário preconizado na IPSAS 33, assegurando a respetiva justificação e divulgação.*
- *Neste contexto, as alterações de reconhecimento e mensuração associadas ao processo de transição devem ser refletidas na conta 564 - Resultados transitados - Ajustamentos de transição para o SNC-AP.*
- *Adicionalmente, nestas situações, sem prejuízo da apresentação anual do mapa previsto na nota relativa à "Adoção pela primeira vez do SNC-AP - Divulgação transitória" do Manual de Implementação do SNC-AP (2.ª versão), com os ajustamentos ocorridos nesse período deverá, na data de relato em que se complete a transição, ser apresentado um mapa consolidado com todos os ajustamentos de transição (utilizando como modelo o Quadro 1 do Manual de Implementação)."*

Questão (cont.):	• Deve o auditor, no seu relatório de auditoria, modificar a sua opinião e incluir uma reserva por limitação de âmbito pela não adoção da NCP 4, ou deve a opinião ser não modificada e incluir apenas uma ênfase chamando a atenção para a nota do anexo onde a respetiva divulgação é efetuada?
Resposta (cont.):	• Nesse contexto, o recurso ao período transitório previsto na IPSAS 33 é permitido no contexto do SNC-AP nas circunstâncias que a CNC refere. • Porém, tendo sido reconhecido os respetivos ativos e passivos, torna-se necessário adquirir prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os mesmos. • Não existindo condições para obter a prova de auditoria suficiente e apropriada, sendo um efeito material, o auditor terá de concluir pela emissão de uma reserva ou, se for demasiado abrangente, poderá ter de concluir por uma escusa. • Assim, ainda que possa beneficiar de um período de transição preconizado pela IPSAS 33, nos termos em que a CNC apresenta na sua FAQ 48, a impossibilidade de obter prova suficiente e apropriada sobre ativos e passivos reconhecidos, e sendo materialmente relevantes, leva necessariamente à emissão de uma reserva (ou se demasiado abrangente a uma escusa de opinião).

Data de publicação:	• Março 2022	Normativos aplicados:	• Lei 18/2015, Lei 16/2015 • Regulamento 2/2015 da CMVM

Questão:

- Pode uma SROC ser o auditor / revisor de uma sociedade gestora de fundos de capital de risco e simultaneamente auditor / revisor de fundos de capital de risco (FCR) geridos por essa sociedade gestora?

Resposta:

- Esta questão tem enquadramento na Lei 18/2015, de 4 de março, que versa sobre o regime aplicável ao exercício da atividade de investimento em capital de risco.
- Nesta lei, não existe qualquer referência a uma incompatibilidade de o ROC / SROC de uma sociedade gestora de fundos de capital de risco ser simultaneamente ROC / SROC de um fundo de capital de risco.
- No entanto, chamamos igualmente a atenção para o caso dos fundos de investimento no âmbito do Regime geral dos organismos de investimento coletivo (RGOIC).
- De acordo com o n.º 2 do artigo 132.º do RGOIC (aprovado pela Lei 16/2015, de 24 de fevereiro, "*[o] auditor do organismo de investimento coletivo não pode ser auditor, nem pertencer à rede do auditor, da empresa-mãe em que a entidade responsável pela gestão consolida as suas contas*".
- Por outro lado, o nº 2 do artigo 50.º do Regulamento 2/2015 da CMVM, refere que "*[p]ara efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 132.º do Regime Geral, a empresa mãe relevante é aquela que se situa do topo da cadeia de instituições do setor financeiro em relação de domínio*".
- Assim, nestes casos, e de acordo com estas disposições, não existe igualmente impedimento ao desempenho simultâneo da função de auditor da sociedade gestora e do OIC, mas existe uma restrição que se aplica se o auditor do OIC for simultaneamente auditor da entidade-mãe da sociedade gestora, caso se trate de uma entidade abrangida pelo referido RGOIC.
- Em conclusão, não vemos qualquer impedimento a que uma SROC possa ser o auditor / revisor de uma sociedade gestora de fundos de capital de risco e simultaneamente auditor / revisor de fundos de capital de risco (FCR) geridos por essa sociedade gestora.

Data de publicação:	• Março 2022	Normativos aplicados:	• ISA 450

Questão:

- As distorções de auditoria identificadas e não corrigidas são comunicadas ao órgão de gestão no relatório de recomendações e na declaração do órgão de gestão é incluído um parágrafo remetendo para o referido relatório?

Resposta:

- A questão colocada acima versa sobre dois temas / comunicações diferentes:
  - A comunicação, por parte do auditor, das conclusões do seu trabalho;
  - O pedido do auditor de uma declaração escrita ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados de governação da entidade auditada, de que consideraram que as distorções não corrigidas, individualmente e em agregado, não afetam materialmente as demonstrações financeiras da entidade.
- **Comunicação pelo auditor aos Encarregados pela Governação**
- O parágrafo 8 da ISA 450 prevê que o auditor deve comunicar em tempo oportuno todas as distorções acumuladas durante a auditoria ao nível apropriado do órgão de gestão, e deve solicitar ao órgão de gestão que corrija essas distorções. Por outro lado, o parágrafo 12 da mesma norma, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as distorções não corrigidas e o efeito que, individualmente ou em agregado, possam ter na opinião no relatório do auditor. Esclarece ainda a norma que a comunicação do auditor deve identificar individualmente as distorções materiais não corrigidas.
- Esta(s) comunicação(ões) pode(m), conforme a colega sugere, ser efetuada através de uma carta considerando os restantes requisitos de comunicação ao órgão de gestão e aos encarregados de governação constantes das ISA.. Quando haja um grande número de distorções individuais imateriais não corrigidas, o auditor pode comunicar aos encarregados de governação o número e o efeito monetário global das distorções não corrigidas, em vez dos detalhes de cada distorção individual.
- **Declaração escrita do órgão de gestão**
- O parágrafo 14 da ISA 450 estabelece que o auditor deve pedir uma declaração escrita do órgão de gestão e (dos encarregados da governação, se diferentes) sobre se consideram que os efeitos de distorções não corrigidas, individualmente e em agregado, são imateriais para as demonstrações financeiras como um todo.
- E esclarece que um resumo de tais itens deve ser incluído na declaração escrita ou num anexo à mesma.
- Esta declaração deve ser obtida tão próxima quanto possível da data do relatório do auditor, mas não posterior.

Questão (cont.):	• As distorções de auditoria identificadas e não corrigidas são comunicadas ao órgão de gestão no relatório de recomendações e na declaração do órgão de gestão é incluído um parágrafo remetendo para o referido relatório?

Resposta (cont.):	• Assim:
	  • As distorções acumuladas são comunicadas ao órgão de gestão, em tempo oportuno, devendo ser pedido que aquele corrija essas distorções;
	  • O órgão de gestão da entidade auditada deve declarar, na declaração do órgão de gestão ou em anexo a esta, que tomou conhecimento nas distorções identificadas e não corrigidas pelo auditor e que, em sua opinião, as mesmas não afetam materialmente as demonstrações financeiras.
	• O detalhe / resumo das distorções deve ser apresentado em ambas as comunicações e não por referência cruzada entre as referidas comunicações.

Data de publicação:	• Abril 2022	Normativos aplicados:	• Código de Ética, EOROC, CSC • ISA 330, 500, 505, 705

Questão:

- Qual o impacto para o trabalho do ROC quando o órgão de gestão de uma entidade não permite o envio de pedidos de confirmação externa de saldos, pelo motivo de que este colide com o Regime de Proteção de Dados?

Resposta:

- Esta questão deve ser analisada tendo em conta:
  - O princípio da confidencialidade;
  - Alguns dos requisitos das normas de auditoria.
- **Princípio da confidencialidade**
  - O auditor tem o dever de cumprir o princípio fundamental da confidencialidade, "*isto é, respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, consequentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros*" [**parágrafo 2.1.3 d) do Código de Ética**].
  - O **parágrafo 2.7.1 do Código de Ética**, prevê ainda que este princípio *"impõe a obrigação de o auditor se abster de: a) divulgar informação confidencial recolhida em resultado de relações profissionais, a não ser que esteja autorizado por escrito, pela entidade a que respeite a informação, ou que exista um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar; e b) usar informação confidencial recolhida em resultado de relações profissionais para sua vantagem pessoal ou de terceiros"*.
  - E o **parágrafo 2.7.5 do Código de Ética** realça que "*[o] dever de confidencialidade mantém-se mesmo após a cessação de funções profissionais*".
  - O artigo 84º do EOROC regula igualmente o dever de segredo profissional aplicável aos revisores oficiais de contas.
  - <u>Requisitos previsto no Código das Sociedades Comerciais (CSC)</u>
    - A alínea c) do n.º 1 do artigo 421.º do CSC confere ao fiscal único e ROC a possibilidade de "*obter de terceiros que tenham realizado operações por conta da sociedade as informações de que careçam para o conveniente esclarecimento de tais operações*".
  - <u>Nos termos do Estatuto dos Revisores Oficias de Contas (EOROC):</u>
    - O n.º 3 do artigo 52.º do EOROC dispõe que "*[n]o exercício de funções de interesse público, pode o revisor oficial de contas solicitar a terceiros informações sobre contratos e movimentos de contas entre estes e as empresas ou outras entidades onde exerce funções originados por compras, vendas, depósitos, responsabilidades por aceites e avales ou quaisquer outras operações, bastando, para o efeito, invocar a sua qualidade, o que pode ser comprovado, se necessário, pela apresentação da cédula profissional*".

Questão (cont.):	• Qual o impacto para o trabalho do ROC quando o órgão de gestão de uma entidade não permite o envio de pedidos de confirmação externa de saldos, pelo motivo de que este colide com o Regime de Proteção de Dados?

Resposta (cont.):	• Podendo ainda, nos termos do n.º4 do mesmo artigo:
	  • *" Nos casos de falta de resposta no prazo de 30 dias, ou de insuficiência da mesma, o revisor oficial de contas pode examinar diretamente a escrita e a documentação da empresa ou entidade solicitada, embora circunscrevendo o exame aos elementos pedidos"*.
	• E nos termos do n.º5 do mesmo artigo pode igualmente:
	  • *" Se a atuação referida no número anterior lhe for dificultada, o revisor oficial de contas pode solicitar por escrito a obtenção das mesmas informações através de entidade legalmente competente, a qual, para o efeito, quando o caso o justifique, cobra uma taxa à empresa ou outra entidade solicitada"*.
	• **Requisitos de algumas normas de auditoria**
	• Começamos por chamar a atenção para a ISA 505 – Confirmações Externas que aborda a utilização pelo auditor dos procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria de acordo com os requisitos outras normas, nomeadamente a ISA 500 - Prova de Auditoria.
	• O **parágrafo A31 da ISA 500** inclui orientações aplicáveis à prova de auditoria, nomeadamente:
	  • A prova de auditoria <u>é mais fiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade</u>;
	  • A prova de auditoria <u>obtida diretamente pelo auditor é mais fiável</u> do que a prova de auditoria obtida indiretamente ou por inferência;
	  • A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental, em papel, formato eletrónico ou outro meio.
	• As normas de auditoria dão assim ênfase à importância de efetuar uma confirmação externa de saldos.
	• Por outro lado, o **parágrafo 19 da ISA 330** – As respostas do Auditor a Riscos Avaliados, <u>exige que o auditor considere se devem ser executados procedimentos de confirmação externa</u> como procedimentos de auditoria substantivos.
	• Ora o **parágrafo 7 da ISA 505** refere o seguinte:
	  • *"Quando usar procedimentos de confirmação externa, <u>o auditor deve manter controlo sobre os pedidos de confirmação externa</u>, incluindo:*
	  • *(a) Determinação da <u>informação a confirmar ou a pedir</u>; (Ref: Parágrafo A1)*

Questão (cont.):	• Qual o impacto para o trabalho do ROC quando o órgão de gestão de uma entidade não permite o envio de pedidos de confirmação externa de saldos, pelo motivo de que este colide com o Regime de Proteção de Dados?
Resposta (cont.):	• *(b) Seleção da parte que confirma apropriada; (Ref: Parágrafo A2)* • *(c) <u>Conceção dos pedidos de confirmação</u>, incluindo verificação de que <u>estão devidamente endereçados</u> e incluem informação sobre o remetente que permita que as respostas sejam diretamente enviadas ao auditor; e (Ref: Parágrafos A3 a A6)* • *(d) <u>Envio dos pedidos à parte que confirma</u>, incluindo, quando aplicável, os pedidos adicionais. (Ref: Parágrafo A7)"* (sublinhado nosso). • Neste sentido, o auditor tem sempre de ter o controlo sobre esse processo de circularização. Poderá o cliente preparar o pedido de confirmação (carta ou email), a pedido do auditor, mas será sempre o auditor que deve enviar os pedidos de confirmação após a validação da informação contida, ou eventualmente ser o cliente a remeter o email, após esta validação, com o conhecimento do auditor, mas sempre assegurando que a resposta deve ser remetida diretamente pelo visado para o auditor (ainda que com conhecimento para a empresa). • Numa situação em que existe recusa por parte do Órgão de Gestão em permitir que o auditor envie os pedidos de confirmação, prevê o **parágrafo 8 da ISA 505**, o seguinte. • "*Se o órgão de gestão não permitir que o auditor envie um pedido de confirmação, o auditor deve:* • *(a) Questionar o órgão de gestão sobre as razões para a recusa e procurar prova de auditoria quanto à sua validade e razoabilidade; (Ref: Parágrafo A8)* • *(b) <u>Avaliar as implicações da recusa do órgão de gestão na avaliação pelo auditor dos riscos relevantes de distorção material</u>, incluindo o risco de fraude, e na natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria; e (Ref: Parágrafo A9)* • *(c) Executar procedimentos de auditoria alternativos concebidos para obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafo A10)*" (sublinhado nosso). • E o **parágrafo 9 da ISA 505** determina que "*[s]e o auditor concluir que a recusa do órgão de gestão em permitir que envie um pedido de confirmação não é razoável, ou se for incapaz de obter prova de auditoria relevante e fiável a partir de procedimentos de auditoria alternativos, deve comunicar com os encarregados da governação de acordo com a ISA 260. O auditor deve também determinar as respetivas implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista)*" (sublinhado nosso).

Questão (cont.):	• Qual o impacto para o trabalho do ROC quando o órgão de gestão de uma entidade não permite o envio de pedidos de confirmação externa de saldos, pelo motivo de que este colide com o Regime de Proteção de Dados?
Resposta (cont.):	• Por outro lado, o **parágrafo A12 da ISA 705** – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente, prevê como exemplo de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada decorrente de uma limitação do âmbito da auditoria imposta pelo órgão de gestão, uma situação em que o órgão de gestão não permite que o auditor peça confirmações externas de saldos de contas específicas. • Para estas situações, prevê **o parágrafo 6.(b) da ISA 705** que o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. • Nestes termos, entendemos que os clientes dispõem do argumento de "*interesse legítimo*", previsto no Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD), que habilita à disponibilização estes elementos ao auditor, sob pena de poder ter uma certificação legal das contas com uma opinião modificada com reservas por limitação de âmbito ou, em cenários mais extremos, uma escusa de opinião. Assim, deve ser aplicado o julgamento profissional para determinar se eventuais procedimentos alternativos permitem obter a prova de auditoria suficiente para concluir sobre o risco identificado, ou se tal limitação nos procedimentos de auditoria deve ter impacto no relatório do auditor. • Assim, é nosso entendimento que o enquadramento legal assenta nas funções inerentes ao interesse público, estabelecido pela legislação aplicável aos auditores, que confere poderes aos revisores oficiais de contas para solicitar informação necessária ao exercício das suas funções de auditoria, como seja o CSC, Estatuto da OROC e as normas internacionais de auditoria, de um lado, e o regime de "interesse legítimo" previsto no RGPD que habilita o cliente à partilha desses dados, nas condições previstas na lei. • A questão da confidencialidade aplicável aos auditores deve ser explicada ao cliente, mas se continuar a existir a recusa pelo órgão de gestão em permite que o auditor peça confirmações externas de saldos de contas específicas, deve ser aplicado o julgamento profissional para determinar se eventuais procedimentos alternativos permitem obter a prova de auditoria suficiente para concluir sobre o risco identificado, ou se tal limitação nos procedimentos de auditoria deve ter impacto no relatório do auditor.

Data de publicação:	• Maio 2022	Normativos aplicados:	• OE 2022 • Resolução n.º 2/2021 do TdC

Questão:

- Pode uma associação sem fins lucrativos, que consta da lista das instituições sem fins lucrativos da Administração Local, publicada pelo Instituto Nacional de Estatística, apresentar as contas de 2021 de acordo com o referencial contabilístico do SNC-ESNL? Deve o relatório do auditor ser modificado por esta situação?

Resposta:

- A proposta inicial de Orçamento de Estado para o ano de 2021 previa, no seu artigo 212.º, n.º 2, que "*[a] prestação de contas relativa ao ano de 2021 das entidades pertencentes às administrações públicas sujeitas ao SNC-AP, incluindo as entidades públicas reclassificadas, pode ser efetuada no mesmo referencial contabilístico prestado relativamente às contas do ano de 2020*".
- Na atual proposta de orçamento de estado (Proposta de Lei 4/XV/1), esta matéria está prevista no artigo 213.º. O n.º 2 deste artigo tem seguinte redação:
- "*A prestação de contas relativa ao ano de 2021 das entidades pertencentes às administrações públicas sujeitas ao SNC-AP, incluindo as entidades públicas reclassificadas, com exceção das entidades do subsetor da administração local, pode ser efetuada no mesmo referencial contabilístico prestado relativamente às contas do ano de 2020*" (sublinhado nosso).
- Chamamos ainda a atenção para a Resolução n.º 2/2021, de 24 de dezembro de 2021, do Tribunal de Contas (TdC), relativa à prestação de contas relativas ao ano de 2021 e gerências partidas de 2022, a qual estabelece no seu n.º 7 que "*[a]s entidades/serviços que ainda não reúnam as condições para transitar para o SNC- -AP e prestar contas de acordo com a Instrução n.º 1/2019 — PG, devem, através da plataforma eletrónica de prestação de contas ("pedido de suporte técnico") apresentar ao Tribunal de Contas os motivos que justificam essa impossibilidade e solicitar autorização para, excecionalmente, apresentarem a conta nos termos dos referenciais contabilísticos anteriormente aplicados e identificar o regime/instrução em que pretendem prestar contas*".
- Assim, para efeitos de reporte ao TdC, a associação pode solicitar, através da plataforma eletrónica de prestação de contas ("pedido de suporte técnico"), autorização para reportar informação no referencial contabilístico anteriormente aplicado, indicando os motivos que justificam essa impossibilidade. Caso seja aceite, fica assim, dispensada de reportar a informação solicitada pelo TdC de acordo com o SNC-AP para o ano de 2021. Esta dispensa é apenas para reporte ao TdC.
- Esta resolução aplica-se à informação a enviar pelas entidades para o TdC. No entanto, esta possível dispensa não representa uma derrogação da aplicabilidade do SNC-AP.

Questão (cont.):	• Pode uma associação sem fins lucrativos, que consta da lista das instituições sem fins lucrativos da Administração Local, publicada pelo Instituto Nacional de Estatística, apresentar as contas de 2021 de acordo com o referencial contabilístico do SNC-ESNL? Deve o relatório do auditor ser modificado por esta situação?

Resposta (cont.):	• Chamamos ainda a atenção para os seguintes aspetos.
	  • Uma vez que a situação em análise enquadra-se numa auditoria voluntária às contas, com emissão de um relatório de auditoria e não de uma certificação legal das contas, é nosso entendimento que deverá ser atendido ao âmbito do trabalho contratado com a entidade.
	  • Se o auditor foi contratado para rever as demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-ESNL, o seu trabalho pode ser desenvolvido atendendo ao previsto na ISA 800 e a opinião de auditoria poderá ter por base este referencial e o relatório a emitir enquadrável nos modelos previstos no GAT 1. Em outras matérias, deverá ser referido que a entidade apresenta as demonstrações de finalidade especial no referencial SNC, pelo que estas não podem ser usadas para as finalidades gerais, considerando que não são apresentadas demonstrações financeiras nem demonstrações orçamentais, em conformidade com o SNC-AP.
	  • Se o auditor foi contratado para rever estas demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP a opinião de auditoria deverá ter por base este referencial e o relatório a emitir deverá atender aos modelos previstos no GAT 18, sendo que neste caso deverá o relatório ser modificado.
	  • Neste sentido, deve ser atendido ao disposto na circular 32/19 em 4 de março de 2019.

Data de publicação:	• Maio 2022	Normativos aplicados:	• Artigo 45.º do EOROC • GAT 1

Questão:

- O que deve o ROC fazer quando não são disponibilizadas demonstrações financeiras assinadas sobre as quais deverá emitir o seu parecer?
- Devem os textos dos modelos de relatório previstos nos GAT, e nomeadamente no GAT 1, ser ajustado em função do nome dado pelo cliente às peças financeiras sobre as quais o ROC emite o seu parecer?

Resposta:

- Em resposta à primeira questão, chamamos a atenção para o artigo 45.º, n.º 4 do EOROC refere que o ROC ou SROC deve "escusar-se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa" (sublinhado nosso).
- Posteriormente, existe a possibilidade de emitir CLC caso tenham sido supridas as limitações que levaram o auditor a não poder emitir opinião.
- O modelo de Declaração de impossibilidade estava anteriormente previsto na DRA 700, a qual foi revogada com a emissão dos GAT 1, 6, 7, 8 e 11.
- Com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2016, do novo EOROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, as ISA passaram a estar em vigor.
- Assim, deixaram de vigorar o documento intitulado "Normas Técnicas de Revisão/Auditoria" e as DRA que se referem a matérias tratadas nas ISA. O normativo de auditoria que deve ser seguido é o normativo internacional emitido pelo IFAC, nomeadamente:
  - As Normas Internacionais de Auditoria (ISA);
  - Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE);
  - As Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE);
  - As Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS).
- Adicionalmente deve ser seguido o normativo complementar publicado pela OROC, nomeadamente os GAT publicados pela OROC até à data, nas suas versões revistas, quando aplicável.
- Para além destes normativos, devem também ser observadas as Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN).
- Para situações que não estejam especificamente tratadas nas normas referidas acima, podem os colegas continuar a seguir as orientações previstas nas DRA que, não tendo ainda sido expressamente revogadas, tratem especificamente dessas situações, desde que as mesmas não colidam com o previsto nas normas emitidas pelo IFAC e no normativo complementar emitido pela OROC.
- A declaração de impossibilidade de certificação não se encontra prevista no normativo internacional. Com efeito, o mesmo prevê as situações de escusa de opinião.

Questão (cont.):	• O que deve o ROC fazer quando não são disponibilizadas demonstrações financeiras assinadas sobre as quais deverá emitir o seu parecer? • Devem os textos dos modelos de relatório previstos nos GAT, e nomeadamente no GAT 1, ser ajustado em função do nome dado pelo cliente às peças financeiras sobre as quais o ROC emite o seu parecer?
Resposta (cont.):	• O caso concreto de "declaração de impossibilidade de certificação" decorre da constatação de que não foram disponibilizados ao ROC as demonstrações financeiras, pelo que não está em condições de emitir uma certificação legal de contas, ou um relatório de auditoria naquela data. A mera apresentação de "demonstrações financeiras" sem terem sido aprovadas pelo respetivo órgão de gestão não são consideradas disponibilizadas para os competentes os efeitos. • Assim sendo, o revisor pode emitir uma "declaração" com tal constatação, contendo a descrição sobre a data de referência das demonstrações financeiras a que diz respeito, sem ser necessário obedecer a um formato predeterminado. • Em resposta à segunda questão, chamamos a atenção para o facto de que os modelos de relatórios previstos no GAT 1 deverão ser adaptados aos títulos das peças das demonstrações financeiras que a Entidade apresenta. Esta situação está prevista na referência "(b)" que consta do GAT 1, a qual refere que os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta, em consonância com o referencial contabilístico aplicável. • Em forma de resumo: **O que deve o ROC fazer quando não são disponibilizadas demonstrações financeiras assinadas sobre as quais deverá emitir o seu parecer?** • Nestas situações, o ROC não deve emitir uma CLC mas sim uma declaração de impossibilidade de certificação. Esta declaração não se encontra prevista no normativo internacional. Com efeito, o mesmo prevê as situações de escusa de opinião. • O caso concreto de "declaração de impossibilidade de certificação" decorre da constatação de que não foram disponibilizados ao ROC as demonstrações financeiras, pelo que não está em condições de emitir uma certificação legal de contas, ou um relatório de auditoria naquela data. • Assim sendo, o revisor pode simplesmente emitir uma "declaração" com tal constatação, contendo a descrição sobre a data de referência das demonstrações financeiras a que diz respeito, sem ser necessário obedecer a um formato predeterminado. **Devem os textos dos modelos de relatório previstos nos GAT, nomeadamente o GAT 1, ser ajustado em função do nome dado às peças financeiras sobre as quais o ROC emite o seu parecer.** • A referência "(b)" previstas nos modelos de relatórios do GAT 1, a qual refere que os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a entidade apresenta, em consonância com o referencial contabilístico aplicável, refere-se a todas as peças financeiras preparadas pela entidade, inclusive ao "anexo" ou "notas". Assim, também o nome desta peça deve ser adaptado, no texto da CLC, ao nome dado pela entidade a essa mesma peça, a qual deve estar em consonância com o referencial contabilístico adotado.

Data de publicação:	• Junho 2022	Normativos aplicados:	• Artigo 17.º-A do CIRE

Questão:	• Qual a norma de auditora aplicável à declaração a emitir pelo ROC nos termos do artigo 17.º-A do CIRE?

Resposta:

- Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março criou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas. Esta norma prevê, no seu artigo 1.º, n.º 2, que *"[e]stando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, a empresa pode requerer ao tribunal a instauração de processo especial de revitalização, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I"*, ou seja, o Processo Especial de Revitalização (PER)
- O PER tem como finalidade "permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização" (artigo 17.º-A).
- O n.º 2 deste artigo 17.º-A prevê ainda que *"[o] processo referido no número anterior pode ser utilizado por qualquer empresa que, mediante declaração escrita e assinada, ateste que reúne as condições necessárias para a sua recuperação e apresente declaração subscrita, há não mais de 30 dias, por contabilista certificado ou por revisor oficial de contas, sempre que a revisão de contas seja legalmente exigida, atestando que não se encontra em situação de insolvência atual, à luz dos critérios previstos no artigo 3.º"*.
- O âmbito dos serviços previstos nesta lei enquadram-se na Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ISAE 3000 (Revista) – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.
- O formato do relatório a emitir, deverá estar enquadrado no modelo previsto na ISAE 3000. A OROC não tem nenhum modelo pré definido.
- A declaração a emitir é de "formato livre" garantido que a mesma cumpre com os requisitos da ISAE 3000.

Data de publicação:	• Junho 2022	Normativos aplicados:	• Artigos 451.º e 452.º do CSC

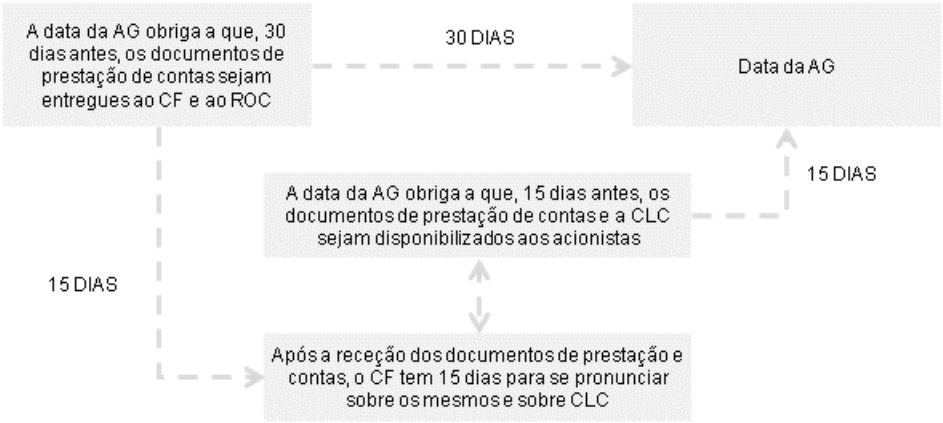
Questão:	• De acordo com o Código das Sociedades Comerciais (CSC), nomeadamente o artigo 452.º, o relatório e parecer do conselho fiscal e da comissão de auditoria devem ser remetidos ao conselho de administração no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver recebido os elementos de prestação de contas. Também a CLC deve ser disponibilizada ao conselho de administração neste prazo de 15 dias?

Resposta:

- No seguimento da questão colocada acima, é nosso entendimento que a dúvida colocada respeita à aplicação deste prazo de 15 dias para que a CLC seja disponibilizada ao conselho de administração, contados deste a data da receção dos elementos de prestação de contas.
- Neste sentido, começamos por referir que o prazo para a apresentação da CLC está previsto no n.º 1, al. e) do artigo 289.º do CSC com a epígrafe "*Informações preparatórias da assembleia geral*", o qual refere que nos 15 dias anteriores à data da assembleia geral (AG), devem ser facultados à consulta dos acionistas "*o relatório de gestão, as contas do exercício, demais documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas*" (sublinhado nosso)
- Assim, **a CLC deverá ser disponibilizada aos acionistas, pelo menos, 15 dias antes da AG**.
- No entanto, o n.º 1 do artigo 452.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) com a epígrafe "*Apreciação pelo conselho fiscal e pela comissão de auditoria*", refere que "*[o] conselho fiscal e a comissão de auditoria devem apreciar o relatório de gestão, as contas do exercício, a certificação legal das contas ou de impossibilidade de certificação*", e o n.º 2 esclarece que "*[s]e o conselho fiscal ou a comissão de auditoria concordar com a certificação legal das contas ou com a declaração de impossibilidade de certificação, deve declará-lo expressamente no seu parecer*".
- Adicionalmente, o n.º 4 do artigo 452.º determina que "*[o] relatório e parecer do conselho fiscal e da comissão de auditoria devem ser remetidos ao conselho de administração, no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver recebido os referidos elementos de prestação de contas*".
- Assim, considerando que a CLC acompanha os demais documentos de prestação de contas, a sua entrega para apreciação pelo CF exige que **a CLC seja disponibilizada ao CF, pelo menos, 15 dias antes deste emitir o seu parecer**.
- Por outro lado, o n.º 1 do artigo 451.º refere que **os documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao CF e ao ROC até 30 dias antes da AG**.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• De acordo com o Código das Sociedades Comerciais (CSC), nomeadamente o artigo 452.º, o relatório e parecer do conselho fiscal e da comissão de auditoria devem ser remetidos ao conselho de administração no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver recebido os elementos de prestação de contas. Também a CLC deve ser disponibilizada ao conselho de administração neste prazo de 15 dias?
Resposta (cont.):	• Em resumo, o esquema abaixo evidencia o nosso entendimento.



- Nesse contexto, não se encontra estabelecido um prazo para emissão da CLC, sendo que a emissão da CLC não está vinculada face à data da Assembleia-Geral (AG), de um lado, e para o Conselho Fiscal apenas se inicia o prazo estabelecido de 15 dias após ter recebido, pelo órgão de gestão, os elementos completos das contas (incluindo a CLC).
- O facto de uma entidade marcar a data da AG, sem que para tal não estejam preparadas as contas, não obriga à emissão a CLC no prazo até 15 dias antes da respetiva Assembleia, ou na data da mesma se for uma Assembleia geral Universal, uma vez que a responsabilidade pela apresentação dos elementos compete ao órgão de gestão.
- Em circunstâncias normais, os prazos são conciliáveis caso tenha sido possível reunir todos os elementos necessários, por parte do auditor, nos termos das ISA, para a emissão do respetiva CLC.

Data de publicação:	• Julho 2022	Normativos aplicados:	• NCP 26 • GAT 18

Questão:

- Um Município elabora contas financeiras consolidadas (integra 3 entidades: Município + Entidade que controla + entidade associada). O perímetro orçamental integra somente o Município uma vez que a entidade controlada não é uma entidade pública reclassificada. Deve ser incluída na CLC sobre as contas consolidadas, no ponto "RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES" um ponto sobre as demonstrações orçamentais consolidadas?

Resposta:

- A NCP 26 — Contabilidade e Relato Orçamental (NCP 26) não estabelece que entidades estão ou não obrigadas a preparar demonstrações orçamentais consolidadas, mas estabelece como é constituído o subperímetro de consolidação.
- Na segunda parte do parágrafo 23 da NCP 26, é referido que "*[n]o caso da Administração Local, o perímetro de consolidação será composto pelo conjunto de entidades incluídas neste subsetor nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, em cumprimento do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais*". Realçamos que todas as entidades incluídas neste subsetor são consolidadas, uma vez que não é feita qualquer referência à existência ou não de controlo.
- Tendo ainda em consideração o disposto no parágrafo 3 da NCP 26, o qual define demonstrações orçamentais consolidadas como "*as demonstrações orçamentais do <u>conjunto de entidades que compõem o perímetro de consolidação</u> apresentadas como se de uma única entidade se tratasse*" (sublinhado nosso), podemos concluir que umas demonstrações financeiras consolidadas têm de incluir mais do que uma entidade.
- Por outro lado, o GAT 18 publicado pela OROC, inclui um modelo de relatório (Modelo 1) para as situações em que uma entidade apresente, em simultâneo, demonstrações financeiras e demonstrações orçamentais no relatório e contas da entidade.
- Adicionalmente refere que no caso de CLC sobre as contas consolidadas, este modelo deve ser ajustado.
- Por último, chamamos a atenção para a recente alteração à FAQ 40 para o setor público, datada de 31 de maio de 2022, a qual esclarece no seu ponto 5 o seguinte: "*Um conjunto completo de documentos de prestação de contas (individual ou consolidada) integra sempre, obrigatoriamente, as demonstrações orçamentais*".
- Assim, é nosso entendimento que o modelo 1 do GAT 18 deve ser aplicado para as situações em que uma entidade apresente demonstrações financeiras e orçamentais.
- No caso das demonstrações consolidadas, o modelo deve ser igualmente adaptado como segue:
  - Incluindo a referência às peças consolidadas, caso a entidade prepare demonstrações financeiras e orçamentais consolidadas;
  - Incluindo a referência às peças das demonstrações financeiras consolidadas, e eliminando a referências às demonstrações orçamentais consolidadas, uma vez que não foram preparadas, apesar de obrigatórias.

Voltar ao índice

Questão (cont.):	• Um Município elabora contas financeiras consolidadas (integra 3 entidades: Município + Entidade que controla + entidade associada). O perímetro orçamental integra somente o Município uma vez que a entidade controlada não é uma entidade pública reclassificada. Deve ser incluída na CLC sobre as contas consolidadas, no ponto "RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES" um ponto sobre as demonstrações orçamentais consolidadas?
Resposta (cont.):	• Deve a entidade divulgar no anexo às demonstrações financeiras e orçamentais qual a constituição do perímetro de consolidação e/ou os motivos da não preparação de demonstrações orçamentais consolidadas. A apresentação de demonstrações orçamentais consolidadas é sempre obrigatória, conforme esclarece a FAQ 40 para o setor público. • Sobre a questão de inclusão de uma ênfase (caso a divulgação seja efetuada) ou um parágrafo em outras matérias (caso a divulgação não seja efetuada), é nosso entendimento que deve ser incluída uma reserva já que a apresentação das demonstrações orçamentais consolidadas e obrigatória.

Data de publicação:	• Setembro 2022	Normativos aplicados:	• IAS 36, IAS 38 • ISA 450, ISA 705

Questão:

- Numa situação em que uma empresa, que relata de acordo com as IFRS, não ter efetuado um teste de imparidade ao goodwill, que tipo de opinião deve o ROC emitir?

Resposta:

- Estamos perante uma situação em que a empresa tem no seu ativo um valor de goodwill material, o qual não é amortizado mas para o qual não foi efetuado o teste de imparidade anual imposto pela IAS 36. Para as restantes rubricas das demonstrações financeiras, foram efetuados procedimentos de auditoria sem quaisquer limitações e distorções materiais.
- Neste sentido, importa ter em consideração os seguintes aspetos.
- **Aspetos contabilísticos**
- O parágrafo 10 da IAS 36 Imparidade de Ativos, estabelece que *"[i]ndependentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também: (…) b) testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais"*.
- Por outro lado, também a IAS 38 Ativos Intangíveis, no seu parágrafo 107, prevê que "[u]*m ativo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado*", e o parágrafo 108 da mesma norma refere que "[d]*e acordo com a IAS 36, a uma entidade é exigido que teste a imparidade de um ativo intangível com uma vida útil indefinida comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada: a) anualmente; e b) sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível pode estar com imparidade*".
- Ora a entidade auditada, ao não estar a efetuar o teste anual de imparidade conforme previsto nas normas referidas, não está a cumprir com o disposto da norma. Consequentemente, estamos perante a não aplicação de uma disposição prevista no normativo contabilístico.
- **Aspetos de auditoria**
- De acordo com o parágrafo 4.(a) a ISA 450 Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria, uma distorção é "[u]*ma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável*".
- Assim, e de acordo com o parágrafo A3.(a) da ISA 705 Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente, uma distorção material das demonstrações financeiras pode ocorrer em relação à apropriação das políticas contabilísticas selecionadas, nomeadamente quando as políticas contabilísticas selecionadas não são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável.

Questão (cont.):	• Numa situação em que uma empresa, que relata de acordo com as IFRS, não ter efetuado um teste de imparidade ao goodwill, que tipo de opinião deve o ROC emitir?
Resposta (cont.):	• O parágrafo 17 da ISA 705 estabelece que "[q]*uando o auditor expressar uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras, deve declarar no parágrafo de opinião que, na sua opinião, exceto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião com Reservas: (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, se as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de) […] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]*" (sublinhado nosso). • Já o parágrafo 18 da ISA 705 refere que "[q]*uando o auditor expressar uma opinião adversa deve declarar no parágrafo de opinião que, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião Adversa: (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada) […] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]* (sublinhado nosso). • Assim, é nosso entendimento que esta é uma matéria de julgamento profissional, devendo ser devidamente documentado nas pastas a forma como exerceu e concluiu o respetivo julgamento. Neste sentido, deve ser o ROC a concluir sobre os impactos desta não aplicação de alguns requisitos do normativo contabilístico. No entanto, e para auxiliar a sua tomada de decisão, realçamos os seguintes pontos para apreciação: 1. A entidade não cumpriu com uma disposição prevista no normativo contabilístico. Neste sentido, deve ser avaliado se este incumprimento é uma matéria isolada, ou se de uma forma geral os efeitos são profundos que leve a concluir que a entidade incumpre na aplicação de requisitos do normativo contabilístico. 2. Após esta avaliação o colega estará em condições para concluir se as demonstrações financeiras estão preparadas acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, exceto quanto aos efeitos da matéria identificada – e emite assim uma opinião por desacordo não quantificada. a. Por se tratar de uma reserva por desacordo não quantificada, o ROC deve justificar o porquê da não quantificação, com uma descrição que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras os principais aspetos e as suas implicações, no caso em apreço a não elaboração pela entidade de um teste de imparidade quando a norma assim o obriga. 3. Em situação oposta, isto é, deve ser avaliada a magnitude do incumprimento por forma a concluir se as demonstrações financeiras como um todo estarão afetadas e, nesse caso, deve de emitir uma opinião adversa.