

3 REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ISSN 2184-7886



ANOS DE PROFISSÃO

N.º 95 | OUTUBRO_DEZEMBRO 2021 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

Entrevista a Margarida Marques



Os ROC têm seguramente um papel na aplicação do Plano de Recuperação e Resiliência, na aplicação dos fundos estruturais, assegurando uma transparência na aplicação correta dos fundos.

Consolidação de Contas e a Auditoria

Henrique J. L. Páris

Os Impactos da COVID-19 na Auditoria

Pedro M. C. Proença

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Hernâni O. Carqueja

Análise ao projeto de alteração às demonstrações financeiras em curso no IASB: Que mudanças são esperadas para a demonstração dos fluxos de caixa?

Ana R. Veléz | Fábio Albuquerque | Vera Pinto



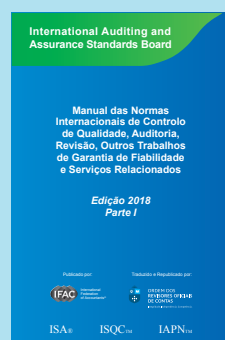
ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Publicações da OROC

Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

Edição 2018 Parte I



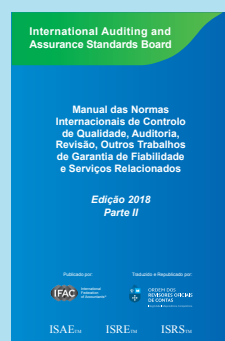
Compreende:

Textos Introdutórios. Glossário de Termos, Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 (ISQC 1), todas as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e a Recomendação de Práticas Internacionais de Auditoria IAPN 1000 – Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos Financeiros.

€ 35,00 P.V.P.
(IVA incluído)

Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

Edição 2018 Parte II



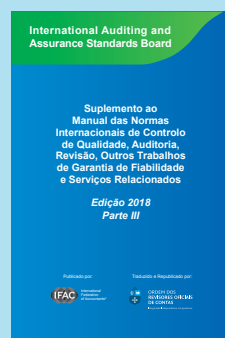
Compreende:

As Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão, as Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e as Normas Internacionais de Serviços Relacionados.

€ 25,00 P.V.P.
(IVA incluído)

Suplemento ao Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

Edição 2018 Parte III



Compreende:

O Referencial para a Qualidade da Auditoria: Elementos Chave que Criam um Ambiente para a Qualidade da Auditoria e o Referencial Internacional para Trabalhos de garantia de Fiabilidade.

€ 15,00 P.V.P.
(IVA incluído)

O preço de aquisição dos 3 volumes conjuntamente é de € 65,00 (IVA incluído)

Sede

Rua do Salitre, n.º 51/53 | 1250-198 Lisboa
Telefone (+351) 213 536 158 | Fax (+351) 213 536 149
sec.orgsociais@oroc.pt

Serviços Regionais do Norte

Av. da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º andar | 4100-139 Porto
Telefone (+351) 226 168 117 | Fax (+351) 226 102 158
sereoporto@oroc.pt

www.oroc.pt



Editorial

Fernando Virgílio Macedo
Bastonário

Os últimos três meses do ano foram de desafios extraordinários e imprevistos. Foram várias as atividades que realizamos ao nível presencial e de proximidade, mas com o retomar das medidas impostas pelo Governo decorrentes de uma nova vaga pandémica e de regresso ao teletrabalho, tivemos que adiar o nosso plano de atividades, em particular as sessões de homenagem aos nossos ilustres colegas que completaram 25 e 40 anos de atividade. Os imprevistos e os desafios do ano que passou acabaram, contudo, por reforçar o nosso valor e o interesse público da profissão junto de vários atores. No último dia do ano, conseguimos que fosse publicada a Lei n.º 99-A/2021 que veio trazer alterações, em particular, ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aos estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a legislação conexa. O Conselho Diretivo teve a oportunidade de efetuar diligências

junto dos diversos grupos parlamentares da Assembleia da República, durante a discussão em sede de especialidade do referido diploma, para que fosse possível efetuar alterações à proposta de Lei apresentada inicialmente pelo Governo. Foi um trabalho difícil, pois o diploma já se encontrava na sua fase final de aprovação, pressionados pela necessidade de aprovação antes da dissolução da Assembleia da República, mas ainda conseguimos efetuar alterações que consideramos muito importantes, o que muito nos apraz.

O ano de 2022 vai ser um ano muito especial para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas pois é o ano de comemoração dos 50 anos da nossa profissão! Um marco que a todos nos deixa orgulhosos. Somos hoje, mais do que nunca, uma classe profissional rigorosa, competente e de um extraordinário valor com responsabilidades acrescidas. As comemorações do 50.º aniversário vão realizar-se ao longo de todo o ano e vão culminar com a realização do XIX Congresso

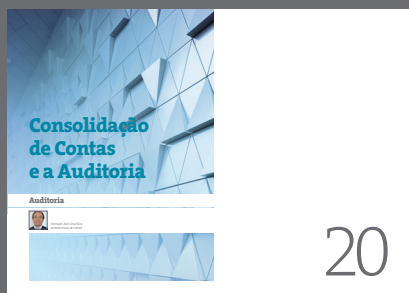
da OROC, no próximo mês de setembro. Em nome de todo o Conselho Diretivo que tenho a honra de presidir, deixo os nossos sinceros Parabéns a todos os Revisores Oficiais de Contas que diariamente abraçam o exercício de tão nobre profissão.

Esta edição inclui uma entrevista com a deputada do Parlamento Europeu, Maria Margarida Marques, ex-deputada na Assembleia da República e ex-secretária de Estado dos Assuntos Europeus no XXI Governo Constitucional, onde aborda diversas questões desde o Pacto de Estabilidade e Crescimento, o Plano de Recuperação e Resiliência e no enorme contributo que a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas tem para a segurança da eficácia das políticas definidas a este nível. É merecido o reconhecimento feito a todos os Revisores Oficiais de Contas e, por isso, com muita determinação e otimismo, termino o ano desejando a todos um **Bom Ano de 2022**.

Sumário



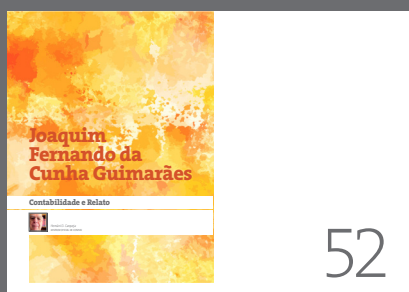
03



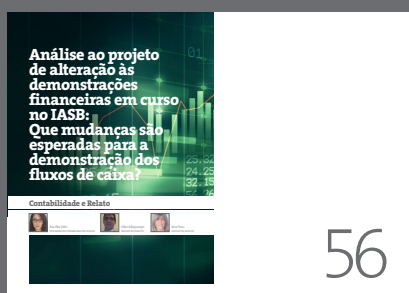
20



36



52



56

01 Editorial

03 Em Foco

ENTREVISTA A MARGARIDA MARQUES

06 Notícias

OROC LANÇA "ACADEMIA OROC"

REUNIÕES COM OS CONTROLARES-RELATORES E SESSÃO DE FORMAÇÃO SOBRE AS CONCLUSÕES DO PROCESSO DE CONTROLO DE QUALIDADE

FORMAÇÃO, HIGIENE E SEGURANÇA NO TRABALHO

OROC RECEBIDA PELO MINISTRO DE ESTADO, DA ECONOMIA E DA TRANSIÇÃO DIGITAL

ORDEM DOS REVISORES RECEBIDA PELO GOVERNO DE CABO VERDE

CONGRESSO DA OPPAC

ACORDO DE COOPERAÇÃO COM A OPACC

CONGRESSO INTERNACIONAL ACOA 2021

MEMORANDO DE RECIPROCIDADE ASSINADO ENTRE A OROC E A OCAM

PROTOCOLO DE FORMAÇÃO OROC E OCAM

REUNIÃO DA UCALP

DELEGAÇÃO DO MINISTÉRIO DO TESOURO E DAS FINANÇAS DA TURQUIA

PROTOCOLO ENTRE A OROC E A ESTRUTURA DE MISSÃO «RECUPERAR PORTUGAL»

SEMINÁRIO ORGANIZADO PELA OROC - ESG E A SUSTENTABILIDADE FUTURA DAS EMPRESAS – QUE CAMINHOS?

ASSEMBLEIA GERAL APROVA PLANO DE ATIVIDADES E ORÇAMENTO

REUNIÃO DO CONSELHO SUPERIOR

SESSÕES DIVERSAS COM CMVM

ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E REGIME JURÍDICO DE SUPERVISÃO E AUDITORIA

ENTREVISTA ESPECIAL AO JORNAL ECONÓMICO

TOMADAS DE POSSE EM ORDENS PROFISSIONAIS

REUNIÕES COM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

16 Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

NOVIDADES CONTABILÍSTICAS

NOVIDADES DE AUDITORIA

MATÉRIAS COM IMPACTE NO TRABALHO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

OUTRAS MATÉRIAS DE RELEVÂNCIA PARA A PROFISSÃO

20 Auditoria

CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS E A AUDITORIA

Henrique José Lima Páris

OS IMPACTOS DA COVID-19 NA AUDITORIA

Pedro Miguel Correia Proença

52 Contabilidade e Relato

JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA GUIMARÃES

Hernâni O. Carqueja

ANÁLISE AO PROJETO DE ALTERAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EM CURSO NO IASB: QUE MUDANÇAS SÃO ESPERADAS PARA A DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA?

Ana Rita Veléz | Fábio Albuquerque | Vera Pinto

70 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

71 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA

MAPAS DE FORMAÇÃO

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

PLANO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: Fernando Virgílio Macedo

DIRETOR ADJUNTO: Rui Pinho

COORDENADOR: Mário Freire

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Avelino Antão

DESIGN: Paula Coelho Dias

REDAÇÃO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Rua do Salitre 51 | 1250-198 LISBOA | revista@oroc.pt | NIPC : 500918937 | Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149

REGISTO DE PROPRIEDADE N.º 111 313 | DGCS SRIP DEPÓSITO LEGAL N.º 12197/87 | ISSN 2184-7886

EXECUÇÃO GRÁFICA: ACD Print, S.A. | Rua Marquesa d'Alorna 12, 2620-271 Ramada

ESTATUTO EDITORIAL EM: https://www.oroc.pt/uploads/publicacoes/estatuto_editorial/EstatutoEditorial2021.pdf

Distribuição Gratuita | Tiragem 2250 Exemplares

Os artigos são da responsabilidade dos seus autores, incluindo a opção ou não pelo novo acordo ortográfico, e não vinculam a OROC

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





EM FOCO

Entrevista a Margarida Marques

Nota Biográfica:

Margarida Marques é, desde julho de 2019, Deputada ao Parlamento Europeu, instituição onde é Vice-Presidente da Comissão dos Orçamentos e membro da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários e da Comissão para o Comércio Internacional. É ainda membro da Delegação

para as Relações com a República Popular da China e da Delegação da Assembleia Parlamentar da União para o Mediterrâneo. Anteriormente, na Assembleia da República, foi Vice-Presidente da Comissão dos Assuntos Europeus, membro da Comissão de Orçamento e Modernização Administrativa e membro da Comissão Eventual de

Acompanhamento das Negociações do Quadro Financeiro Plurianual. Entre 2015 e 2017, foi Secretária de Estado dos Assuntos Europeus no XXI Governo Constitucional. Foi funcionária da Comissão Europeia entre 1991 e 2015 e Chefe da Representação da Comissão Europeia em Portugal entre 2005 e 2011.

1. Relativamente ao Pacto de Estabilidade e Crescimento, o que pode o país esperar e que impacte poderá trazer para as empresas portuguesas?

Com a crise pandémica e a necessidade de apoiar as pessoas, as famílias e as empresas, foi ativada a cláusula de derrogação do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), a chamada cláusula de escape. O recurso a esta cláusula deu margem de manobra aos Estados-Membros para adotarem medidas orçamentais e suplementares que vieram dar capacidade aos sistemas de saúde, apoiar os cidadãos e os setores particularmente afetados, bem como, medidas de apoio à liquidez e garantias às empresas.

“Portugal beneficia do recurso ao Mecanismo Europeu de Recuperação e Resiliência, criado especificamente como a resposta europeia à crise, mas continuará a beneficiar adicionalmente do tradicional financiamento europeu, do Quadro Financeiro Plurianual 2021/2027”

Contudo, a desativação desta cláusula está, para já, prevista para Janeiro de 2023, quando se prevê que o PIB da UE volte aos seus níveis pré-pandemia. A sua desativação levanta questões chave quanto à aplicabilidade e mesmo eficácia do PEC tal como está atualmente desenhado. Mas esta não é uma questão nova. O PEC já tinha evidenciado debilidades várias. Levou a ajustamentos significativos que tiveram, como consequência, cortes no investimento público e políticas de austeridade. O baixo investimento público na Europa, na última década, tem vindo a ser a principal razão para o ténue crescimento das economias. Grandes investimentos estruturais necessários nas áreas climáticas, digital, industrial e de educação têm sido limitados, mesmo em países com maior capacidade financeira. Ora os desafios da Europa de hoje exigem investimentos públicos significa-



tivos que também irão alavancar investimento privado. As empresas nacionais vão ter um papel fundamental, na aplicação do Plano de Recuperação e Resiliência, nomeadamente nas áreas das grandes prioridades europeias e nacionais como o digital, clima e saúde. O investimento na capacidade de inovação das empresas poderá colocar as empresas portuguesas em cadeias de valor onde as cadeias de valor estratégico europeu estão a ser reforçadas, como a biotecnologia ou o hidrogénio. Só com um PEC reformulado, que não seja punitivo face ao investimento público e ao crescimento sustentável, poderemos ter condições para que as empresas nacionais possam crescer e ter um papel estruturante na economia portuguesa.

2. O PEC prevê um conjunto de regras destinadas a garantir que os países da União Europeia tenham finanças públicas sólidas e que coordenem as suas políticas orçamentais. Na sua perspectiva de que forma pode a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas contribuir para os objetivos enunciados e para a segurança da eficácia das políticas definidas a este nível?

O Pacto de Estabilidade e Crescimento foi desenhado com um grande enfoque na sustentabilidade das finanças públicas. É claro, hoje, que o desenho das regras orçamentais tem que ir para além desse objetivo. Deve garantir igualmente um crescimento sustentável da economia e

da coesão social, assegurando espaço orçamental suficiente para o investimento necessário. Está, neste momento, a decorrer um debate de consulta pública, lançado pela Comissão Europeia até ao final do ano, em que todos os atores relevantes são chamados a participar e a apresentar as suas propostas. Os Revisores Oficiais de Contas, no âmbito das suas funções, poderão certamente participar e mesmo assegurar uma maior coordenação com as autoridades nacionais.

“Os desafios da Europa de hoje exigem investimentos públicos significativos que também irão alavancar investimento privado”

3. Sobre o Quadro comunitário de apoio, quais são os possíveis riscos para Portugal, no que respeita à execução do Plano?

Toda e qualquer disrupção é sempre suscetível de trazer riscos acrescidos à execução de planos pré-estabelecidos. Esta pandemia não é exceção. As disrupções que encontramos, seja nas cadeias de abastecimento, no mercado de trabalho, ou nos fluxos habituais de fornecimento e procura de serviços, podem representar um risco, por exemplo, por poderem significar atrasos na conclusão de objetivos e das metas pré-acordadas. Pretende-se promover a recuperação económica para uma economia mais verde, mais digital, mais social, mais femi-



nista e neutra em carbono em 2050. Mas o PRR tem prazos muito bem definidos e muito exigentes. A contratualização do financiamento terá de ser feita até ao final de 2023 e a execução até ao final de 2026.

4. A flexibilização não pode colocar em causa a transparência e a credibilidade do País? Em que medida poderão existir mecanismos externos e independentes que promovam a transparência na execução do PRR?

A transparência está assegurada no Mecanismo de Recuperação e Resiliência. O contrato assinado entre Portugal e a Comissão Europeia para o PRR define a modalidade de gestão, incluindo os instrumentos de transparência. Devem ser divulgados os destinatários ou os beneficiários finais de financiamento do mecanismo. Para efeitos de auditoria e controlo da utilização dos fundos, os Estados-Membros devem fornecer informações em formato eletrónico numa base de dados única, sem criar encargos

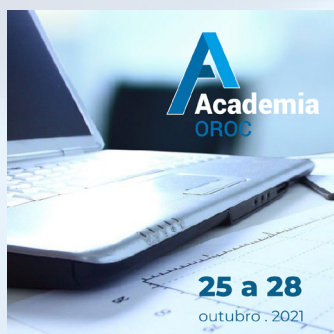
administrativos desnecessários. Existe a obrigação da Comissão de estabelecer um sistema eletrónico integrado e interoperável de informação e acompanhamento, incluindo uma ferramenta única de exploração de dados e de pontuação do risco, para aceder aos dados sobre os beneficiários finais, diretos ou indiretos, do financiamento da União. O MRR prevê que a Comissão, o OLAF, a Procuradoria Europeia e o Tribunal de Contas a exercerem os seus poderes, tal como previsto no artigo 129.º, n.º 1, do Regulamento Financeiro, podendo analisar estes dados e impor obrigações semelhantes a todos



os beneficiários finais dos fundos desembolsados.

5. Em que medida poderão os ROC contribuir para a validação e a verificação da execução do PRR, por forma a salvaguarda a transparência destes fundos?

Os ROC têm seguramente um papel na aplicação do Plano de Recuperação e Resiliência, pela sua responsabilidade na relação com as empresas. Como já tinham, aliás, e continuarão a ter, na aplicação dos fundos estruturais, assegurando uma transparência na aplicação correta dos fundos. Os ROC poderão também acompanhar a aplicação dos fundos desde o momento das candidaturas até à execução dos investimentos realizados. Portugal beneficia do recurso ao Mecanismo Europeu de Recuperação e Resiliência, criado especificamente como a resposta europeia à crise, em 16 644 mil milhões de euros, mas continuará a beneficiar adicionalmente do tradicional financiamento europeu para Portugal, decorrente do Quadro Financeiro Plurianual 2021/2027, no valor de 22 995 mil milhões de euros.



OROC lança “Academia OROC”

Foi aberto o novo Programa de Formação específico para cada uma das categorias profissionais que são, por regra, definidas dentro da estrutura organizativa de uma SROC ou ROC

O Programa de Formação para *Trainees*, que decorreu entre os dias 25 a 28 de outubro de 2021, teve como objetivos gerais dotar os auditores juniores que se iniciam na profissão e que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas, dos conhecimentos necessários que permitam maior desenvolvimento e melhoria do desempenho nas tarefas atribuídas em contexto de auditoria.

No final do curso, os formandos deverão estar aptos a enquadrar a atividade do Revisor Oficial de Contas, tendo em conta o Estatuto, nomeadamente conhecer outras funções desempenhadas para além da auditoria às contas; a entender o que é uma auditoria face às demonstrações financeiras, limitações e temas relacionados com o dever de sigilo/confidencialidade e independência (ameaças e salvaguardas); a conhecer as diferentes fases de uma auditoria às demonstrações financeiras, referindo-se o que é efetuado em cada fase, alertando em



cada uma delas para os conceitos chave e assinalando as áreas em que os auditores juniores estarão mais envolvidos; a entender a organização de uma pasta de auditoria (dossier físico / informático, arquivo permanente / arquivo corrente); a tomar conhecimento dos aspetos gerais relativos à prova de auditoria, nomeadamente os procedimentos para a sua obtenção e documentação; a entender os procedimentos realizados na fase interina do trabalho de auditoria, com enfoque nas áreas onde os auditores juniores estarão mais alocados (realização de narrativas, *walkthroughs* e execução de testes aos controlos); e a entender os procedimentos substantivos nas áreas das demons-



trações financeiras onde o auditor júnior estará alocado.

Os principais destinatários deste programa são profissionais em exercício de funções na área de auditor/revisor, ou novos profissionais que pretendam a aquisição de competências na área, desde que colaboradores de Revisores Oficiais de Contas ou de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

No segundo semestre do exercício de 2022 vai ser alargado o âmbito da Academia OROC para programas de formação em outras categorias profissionais, mantendo sempre o programa de formação para *Trainees* que terá a sua segunda edição.

Reuniões com os Controlares-Relatores e Sessão de formação sobre as conclusões do processo de controlo de qualidade

Foram realizadas reuniões presenciais com os Controladores – Relatores no Porto e em Lisboa. No início de novembro, o Presidente da Comissão do Controlo de Qualidade e Vogal do Conselho Diretivo, Rui Vieira, teve a oportunidade de apresentar as preocupações e orientações para o ciclo de controlo de qualidade que se inicia.

Nestas reuniões estiveram também envolvidos alguns dos membros da

Comissão do Controlo de Qualidade, Carlos Silva (Vice-Presidente) e Adélia Amorim (Vogal). De igual modo, estiveram presentes na reunião, o Bastonário, Virgílio Macedo, e o Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho.

Dada a importância desta temática, foi ainda realizada no dia 12 de novembro de 2021, uma sessão de formação gratuita sobre as conclusões do processo de controlo de qualidade do ciclo anterior,

por forma a esclarecer, com maior detalhe, as matérias relevantes no âmbito do controlo de qualidade publicadas no relatório sobre o ciclo 2020-2021, bem como identificar as áreas de maior preocupação.

Formação, Higiene e Segurança no trabalho

Todos os colaboradores da OROC, tiveram formação em contexto de trabalho relativamente a temáticas de higiene e segurança no trabalho. Desde a promover a atualização/desenvolvimento de conhecimentos e competências de todos relativamente as condições de trabalho, passando pela conceção/reconceção de

sistemas de produção, espaços, postos e equipamentos de trabalho, bem como à intervenção ao nível da segurança, higiene e saúde no trabalho, possibilitando a compreensão das relações estabelecidas num sistema de trabalho entre as condições técnicas, organizacionais, ambientais, sociais e humanas que condi-

cionam o dia a dia de trabalho na OROC. A formação também foi importante para dar a conhecer situações que advêm da negligência na manutenção de situações de risco e ainda para consciencializar para as vantagens de uma abordagem global e sistémica de prevenção de riscos e melhoria das condições de trabalho.

OROC recebida pelo Ministro de Estado, da Economia e da Transição Digital

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas foi recebida, no dia 10 de novembro de 2021, em audiência pelo Ministro de Estado, da Economia e da Transição Digital, Pedro Siza Vieira, na pessoa do seu Bastonário, Virgílio Macedo, e do seu Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho.

A audiência teve como objetivo a reflexão acerca do papel que os Revisores Oficiais de Contas podem vir a ter na validação do Plano de Recuperação e Resiliência, bem como na eventual intervenção na verificação da conformidade dos empréstimos concedidos às empresas com garantia do Estado no âmbito dos apoios à Economia durante a pandemia de COVID-19.

Houve ainda tempo para uma troca de impressões sobre a percepção que os Revisores Oficiais de Contas têm sobre a evolução da atividade económica nos últimos meses, e sobre os desafios futuros que o tecido empresarial irá enfrentar, numa conjuntura de escassez e aumento do custo das matérias-primas, do aumento do custo da energia, e de eventuais tensões inflacionistas.

Finalmente, foi reconhecido pelo Ministro Pedro Siza Vieira, a importância para a economia como um todo, do exercício das funções de interesse público, por parte dos auditores e revisores oficiais de contas.



Ordem dos Revisores recebida pelo Governo de Cabo Verde

A OROC foi recebida em audiência, pelo Senhor Ministro das Comunidades, Eng. Jorge Santos, dia 19 de novembro de 2021, no Palácio do Governo, na cidade da Praia, em Cabo Verde.

O encontro contou com a presença de Virgílio Macedo, Rui Pinho e Mário Freire, Presidente, Vice-Presidente e Vogal do Conselho Diretivo da OROC, respetivamente.

Na sequência desta audiência, Virgílio Macedo destacou a disponibilidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Portugal para cooperação com a Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas de Cabo Verde (OPACC) no desenvolvimento do mercado de auditoria.

Por parte do Ministro das Comunidades ficou o agradecimento sincero e total abertura para criar as condições necessárias para ultrapassar os condicionamentos e constrangimentos, reconhecendo como mais-valia a implementação de um trabalho de cooperação entre as respetivas Ordens.



Congresso da OPPAC

O Bastonário da OROC, Virgílio Macedo participou no III Congresso da Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas de Cabo Verde (OPACC), a 20 de novembro, na Assembleia Nacional, na cidade da Praia.

Este Congresso, realizado no dia 20 de novembro de 2021, teve como lema os

"Desafios da Contabilidade e Auditoria em Tempos de Pandemia e Pós Pandemia". Virgílio Macedo fez referência aos principais desafios das Ordens Profissionais face às transformações da profissão. Em representação da OROC estiveram ainda presentes neste Congresso os

membros do Conselho Diretivo, Rui Pinho (VP) e Mário Freire.

Participaram também, em diversas mesas redondas, o Presidente da Comissão de Estágio da OROC, Pedro Mendes, e os colegas Revisores Oficiais de Contas, Ana Calado Pinto e José Parada Ramos.



Acordo de Cooperação com a OPACC

Aproveitando a presença da OROC na cidade da Praia, em Cabo Verde, a propósito do III Congresso da Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas de Cabo Verde (OPACC), ambas as duas Ordens profissionais tiveram oportunidade de reunir para discutir vários assuntos, tendo-se aberto as portas à celebração de um Acordo de Cooperação entre a OROC e a OPACC. O dia 18 junho fica registado como um marco histórico para os Revisores e Auditores de Portugal e Cabo Verde. A OROC esteve representada pelo seu Bastonário, Virgílio Macedo, e a OPACC pelo seu Bastonário, José Mário Sousa. Estiveram ainda presentes os membros do Conselho Diretivo Rui Pinho, Mário Freire e o Presidente da Comissão de Estágio, Pedro Mendes.



Congresso Internacional ACOA 2021 Memorando de Reciprocidade assinado entre a OROC e a OCAM

Entre 24 e 26 de novembro de 2021 realizou-se o 6.º Congresso Internacional ACOA, em Moçambique, organizado pela OCAM e PAFA, subordinado ao tema “Abraçando a 4.ª Revolução Industrial”. Virgílio Macedo e Mário Freire, Bastonário e Vogal do Conselho Diretivo, marcaram a presença da OROC, juntamente com mais de 400 delegados de todo o mundo. O diálogo foi para além do modo como os profissionais de contabilidade, auditoria e finanças podem servir o interesse público. Aproveitando o tema da Quarta Revolução Industrial, discutiu-se por estes dias, no Centro de Conferências Joaquim Chissano, em Maputo, a forma de aumentar o impacto positivo que as organizações têm nas pessoas, no planeta, na rentabilidade e, em última análise, na prosperidade para todos. Foi durante este Congresso Internacional que a Ordem dos Revisores e Oficiais de Contas de Portugal e a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambi-

que (OCAM), assinaram o Memorando de Reciprocidade entre as duas Ordens. Para Virgílio Macedo, Bastonário da OROC, “este Memorando tem como objetivo estabelecer um acordo de reconhecimento mútuo e recíproco dos profissionais inscritos em ambas as Ordens Profissionais, que permita a inscrição de membros de uma Ordem na outra, em condições mutuamente reconhecidas. Para Mário Vicente Siteo, Bastonário



da OCAM, “cumprir e garantir todos os compromissos assumidos no Memorando são uma realidade”. Moçambique é o 1.º país dos PALOPs com Acordo de Reciprocidade firmado com Portugal em matérias de auditoria.



Protocolo de Formação OROC e OCAM



A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Portugal, representada pelo seu Bastonário, Virgílio Macedo, e pelo Vogal do Conselho Diretivo, Mário Freire, e a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique, representada pelo Bastonário, Mário Vicente Siteo e pelo Presidente do Colégio dos Auditores Certificados, Abdul Hamid, reuniram-se para discutir vários assuntos de interesse comum, nomeadamente a promoção, capacitação e cooperação entre as duas Ordens Profissionais.

O momento alto do encontro foi a assinatura do Acordo de Cooperação de Formação em matérias da especialidade dos contabilistas e auditores, relativo à concretização de um Curso de Formação, com vista a aprofundar e avaliar o conhecimento de candidatos à inscrição na OCAM como auditores. O curso vai ter início em fevereiro de 2022.

Reunião da UCALP



Na reunião da União dos Contabilistas e Auditores de Língua Portuguesa (UCALP), realizada na cidade de Maputo, foi enaltecido o papel da OROC relativamente ao Acordo de reciprocidade estabelecido com Moçambique, bem como a sua cooperação em matéria de controlo de qualidade com Cabo Verde. Foi ainda partilhado o interesse pelo alargamento e abertura por parte das

restantes Ordens profissionais de auditoria e contabilidade de língua portuguesa, presentes.

Mário Freire, Vogal do Conselho Diretivo da OROC, referiu que “é na riqueza da diversidade cultural, mas com a matriz comum da língua, que nos tornamos fortes, incluindo à escala internacional. Essa riqueza será tão mais forte quanto mais atuarmos de forma cooperante e

partilhada para que a mobilidade interna potencie o enriquecimento de experiências.”

Foi acordado pela UCALP estreitar as formas de cooperação em diversos domínios, tendo sido planeado a concepção de um plano de ação brevemente.

Delegação do Ministério do Tesouro e das Finanças da Turquia



A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas recebeu, no dia 15 dezembro de 2021, na sua sede, uma delegação do Ministério do Tesouro e das Finanças da Turquia, no âmbito do Projeto EuropeAid “Assistência Técnica para a Capacidade Reforçada para Normas de Contabilidade do Sector Público”.

O principal objetivo foi discutir as especificidades da auditoria, nomeadamente a entidades do setor público.

O Bastonário, Virgílio Macedo, e o Vogal do Conselho Diretivo, Mário Freire, em nome da Ordem dos Revisores, manifestaram toda a disponibilidade para colabo-

rarem com os representantes do Governo Turco no esclarecimento da forma e conteúdo do exercício das suas funções de interesse público por parte dos Auditores e Revisores Oficiais de Contas em entidades públicas e empresas do setor empresarial do Estado.

Protocolo entre a OROC e a Estrutura de Missão «Recuperar Portugal»

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, representada pelo seu Bastonário, Virgílio Macedo, e a Estrutura de Missão «Recuperar Portugal», representada pelo seu Presidente, Fernando Alfaite, assinaram um Protocolo de colaboração, no dia 16 de dezembro de 2021, que prevê o controlo e auditoria dos investimentos

aprovados ao abrigo do Plano de Recuperação e Resiliência.

Estiveram presentes também nesta sessão, por parte da OROC, o seu Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho, e as Vogais do Conselho Diretivo, Célia Custódio e Patrícia Caldinha.

Este Protocolo é o reconhecimento da mais valia da intervenção dos Revisores e

dos Auditores na verificação, validação e fiabilidade de investimentos realizados ao abrigo de programas comunitários.

Ficou acordado entre as partes iniciar as diligências e reuniões para a operacionalização deste Protocolo. Da parte da OROC existe uma equipa e grupo de trabalho com a incumbência deste processo.



Seminário organizado pela OROC - ESG e a sustentabilidade futura das empresas – que caminhos?

Decorreu, no dia 15 dezembro de 2021, o III Seminário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, no Palácio Sottomayor. Neste seminário, debateu-se a importância do ESG na sustentabilidade futura das empresas, na ótica dos CEO, dos Gestores e dos Revisores Oficiais de Contas.

A sessão de abertura foi feita pelo Presidente da PwC Portugal, António Brochado Correia, pelo Vice-Presidente do Conselho Diretivo da OROC, Rui Pinho, e pela Presidente da Comissão Organizadora, Ana Harfouch. A comissão organizadora inclui

também os colegas Revisores de Contas, Albertina Rodrigues e Miguel Palma.

No primeiro Painel subordinado ao tema “ESG a importância da banca e o compromisso das empresas”, tiveram lugar excelentes intervenções dos oradores Miguel Maya, CEO do Millennium BCP, Jorge Portugal, General Manager da COTEC Portugal, Mário Freire, Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Moderação esteve a cargo de Luís Filipe Barbosa, PwC - Financial Services-RiskandRegulationPartner.

O segundo painel da tarde, subordinado ao tema “Tendências e desafios emergentes na dinâmica ESG”, contou com as elevadas intervenções dos oradores: Dulce Mota, Vice-Presidente da Comissão Executiva Banco Montepio, Sara do Ó, CEO do Grupo Your, Alípio Dias, Revisor Oficial de Contas e a Moderação a cargo de Cláudia Coelho, PwC - SustainabilityandClimateChangePartner.

A sessão de encerramento coube a Virgílio Macedo, Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.



Assembleia Geral aprova plano de atividades e orçamento

Reunião do Conselho Superior

No dia 15 dezembro de 2021, a Assembleia Geral reuniu em sessão magna que iniciou com votos de pesar, aprovados por unanimidade, pelo falecimento dos colegas revisores oficiais de contas José Martins Correia, Arlindo Dias Duarte Silva, Manuel Marques Branco, Adélio de Oliveira Macedo e João Martins Viana.

Foram discutidos diversos assuntos de interesse para a Ordem, de acordo com a convocatória, sendo que no decurso da mesma foi aprovado o Plano Atividades e Orçamento para o ano de 2022.

Esta reunião foi antecedida de uma reunião do Conselho Superior, no dia 13 de dezembro de 2021, por forma a ser emitido Parecer sobre o referido Plano de Atividades e Orçamento.



Sessões diversas com CMVM

No dia 18 de outubro de 2021 a OROC esteve presente na sessão de apresentação dos AQI (Audit Quality Indicators) e dos principais resultados do sistema de controlo de qualidade da auditoria, tendo por base as ações de supervisão do ciclo 2020/2021 efetuadas pela Departamento de Supervisão e Auditoria da CMVM. Nesta sessão estiveram presentes o Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho, e o Presidente da Comissão do Controlo de Qualidade e Vogal do Conselho Diretivo, Rui Vieira.

Nos dias 4 e 5 de novembro de 2021 realizou-se a Conferência Anual da CMVM que assinalou o seu 30.º aniversário. O

evento decorreu no Centro de Congressos de Lisboa, em formato híbrido. O Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, esteve presente na sessão e não deixou de parabenizar a então Presidente, Gabriela Figueiredo Dias, pelo evento.

No dia 15 novembro de 2021, decorreu a cerimónia de apresentação pública do Presidente do Conselho de Administração da Comissão do Mercado de Valores Imobiliários, Dr. Gabriel Bernardino. A sessão decorreu no salão nobre do Ministério das Finanças, estando a Ordem representada pelo seu Bastonário, Virgílio Macedo, convidado pelo Sr. Ministro de Estado e das Finanças, João Leão.

A OROC foi convidada pelo Presidente do Conselho de Administração da CMVM, Gabriel Bernardino, para participar numa reunião sobre a elaboração do Plano Estratégico da CMVM para o período de 2022-2024. A representação da OROC esteve a cargo de Rui Vieira, Vogal do Conselho Diretivo e Presidente da Comissão do Controlo da Qualidade, que enaltece a postura de diálogo aberto e construtivo que a entidade supervisora entendeu ter, ao ouvir as sugestões de diferentes partes interessadas sobre as linhas estratégicas e orientadoras a seguir.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Regime Jurídico de Supervisão e Auditoria

Foi aprovada a Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro de 2021 que efetuou alterações a vários diplomas, nomeadamente ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, com maior impacto no exercício da profissão de revisor/auditor.

O Conselho Diretivo realizou várias diligências junto dos grupos parlamentares da Assembleia da República, ainda durante a discussão em sede de espe-

cialidade do referido diploma, para que fosse possível efetuar alterações à proposta de Lei apresentada inicialmente pelo Governo. Felizmente muito nos apraz, que foram acolhidas as alterações propostas pelo Conselho Diretivo da Ordem, vertendo a Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro de 2021, as alterações que propusemos como a revisão do elenco das entidades de interesse público à luz da realidade nacional, não permitir que o capital das Sociedades de Reviso-

res Oficiais de Contas pudesse ser detido maioritariamente por sócios não revisores, bem como delimitar um alcance temporal na apreciação da idoneidade.

No seguimento da saída desta Lei vai ser disponibilizado aos revisores oficiais de contas uma versão completa das alterações efetuadas em ambos os diplomas, bem como promovido um encontro na Ordem sobre este assunto.

Entrevista Especial ao Jornal Económico

O Bastonário da OROC foi o entrevistado especial do “Quem é quem na Auditoria e Revisores Oficiais de Contas em Portugal - 2021”, promovido pelo Jornal Económico-JE. Na entrevista publicada a 17 de dezembro de 2021, Virgílio Macedo abordou alguns temas de elevada atualidade como o impacto da pandemia na profissão, o novo código de valores mobiliários e as alterações nos Estatutos da OROC e no Regime Jurídico de Supervisão, as mudanças nas ordens profissionais e sobre os desafios que se colocam à profissão, não excluindo também as questões do mercado de auditoria/revisão de contas e a sua atratividade. Consulte a entrevista na íntegra no website da OROC e do JE.



Tomadas de Posse em Ordens Profissionais

As Vogais do Conselho Diretivo da OROC, Patrícia Caldinha e Saskia Lopes, representaram a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas na tomada de posse da Ordem

dos Contabilistas Certificados, que teve lugar no Pavilhão Carlos Lopes.

À Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados, Paula Franco, e ao Bastonário

da Ordem dos Notários, Jorge Baptista da Silva, ambos reeleitos, manifestamos os votos de um excelente mandato para toda a sua equipa, no cumprimento dos seus projetos.





Reuniões com Instituições Financeiras

No decurso do 4.º trimestre de 2021 foram efetuadas reuniões com diversas Instituições Financeiras, onde estiveram presentes Virgílio Macedo e Rui

Pinho, Presidente e Vice-Presidente do Conselho Diretivo, respetivamente. Nas reuniões foram abordados vários assun-

tos de interesse para a profissão, bem como outros temas relativos à banca e aos mercados financeiros.



www.asdconfirmation.com

Circularizações eletrónicas rápidas, seguras e económicas.

Ainda continua a fazer envios de circularização por email ou carta?

- ✓ Minimiza substancialmente o risco de fraude
- ✓ Os documentos não viajam pela rede
- ✓ Certificado com a rastreabilidade de todo o processo
- ✓ Identificação do terceiro
- ✓ Portal único e acessível online
- ✓ Gestão de utilizadores e permissões
- ✓ Multi-idioma e programação de envios
- ✓ Checklist de controlo e Reporting
- ✓ Integração e compilação
- ✓ Cumprimento da ISA 505

A forma mais simples de circularizar com a máxima segurança.



Aceda à plataforma



Realize um envio



O cliente aprova



Pronto!



Av. António Serpa, 32, 9C
1050-027 – Lisboa
(+351) 21 795 11 23
info@asdaudit.pt

Solicite a sua demo e realize os seus dez primeiros envios grátis

Envie um email com os dados para info@asdaudit.pt

ASD Auditing Software Distributor
ESPAÑA - PORTUGAL - BRASIL - AMÉRICA LATINA

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

Esta área do Comité Técnico da OROC está estruturada em quatro grandes tópicos:

- Novidades contabilísticas;
- Novidades de auditoria;
- Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas;
- Outras matérias de relevo para a profissão.

Os temas encontram-se assim agrupados pelos tópicos acima referidos e estão apresentados por ordem cronológica decrescente.

Esta área da Revista dos ROC está alinhada com o *site* da OROC, onde foi criada uma pasta específica para o Comité Técnico, na qual encontra publicados estes artigos e o respetivo *link* para mais fácil acesso ao documento base.

Novidades contabilísticas

SNC

- Não foram emitidas novas FAQ pela CNC para o setor empresarial. A última FAQ emitida é a n.º 35, cujo conteúdo foi publicado na Revista n.º 92.
O texto integral das FAQ está disponível para consulta no *site* da Comissão de Normalização Contabilística.

SNC-AP

- Foi emitida mais recentemente pela CNC a seguinte FAQ:
FAQ 45 (09-11-2021): Como reconhecer os inventários estratégicos e os bens a transferir / transferidos gratuitamente ou por um valor simbólico?
A CNCP esclarece que os inventários nas entidades públicas podem incluir também as reservas estratégicas (nos termos do parágrafo 10 da NCP 10). Dadas as necessidades sentidas de individualizar estes ativos de inventários, específicos das Administrações Públicas, nomeadamente nas situações em que algumas entidades assumem a compra centralizada ou produção de ativos para distribuir a outras entidades gratuitamente ou por um valor simbólico. Esclarece a FAQ quais as contas que foram criadas ou, em algumas circunstâncias, adaptadas, para o efeito, e que os inventários estratégicos devem ser reconhecidos nas contas específicas, independentemente de serem vendidos ou distribuídos gratuitamente ou por valor simbólico. Salienta ainda que os inventários estratégicos deixam de estar contemplados no âmbito da conta 34 Produtos acabados e intermédios.

O texto integral das FAQ está disponível para consulta no site da Comissão de Normalização Contabilística.

IFRS

Durante o ano de 2021, e após a nossa última edição da Revista, foi publicado no Jornal da União Europeia o seguinte:

- REGULAMENTO (UE) 2021/2036 DA COMISSÃO de 19 de novembro de 2021

O Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) publicou a Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 17 Contratos de Seguro e as respetivas emendas em 25 de junho de 2020.

A adoção da IFRS 17 implica consequentemente emendas às seguintes normas ou interpretações de normas:

- IFRS 1 Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro
- IFRS 3 Concentrações de Atividades Empresariais
- IFRS 5 Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
- IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações
- IFRS 9 Instrumentos Financeiros
- IFRS 15 Rébito de Contratos com Clientes
- IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras
- IAS 7 Demonstração dos Fluxos de Caixa
- IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis
- IAS 19 Benefícios dos Empregados



- IAS 28 Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
- IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação
- IAS 36 Imparidade de Ativos
- IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
- IAS 38 Ativos Intangíveis
- IAS 40 Propriedades de Investimento
- SIC-27 Avaliação da Substância de Transações que Envolvam a Forma Legal de uma Locação.

O regulamento determina que as empresas devem aplicar a norma e estas emendas, o mais tardar, a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece em ou após 1 de janeiro de 2023.

A IFRS 17 substitui a IFRS 4 Contratos de Seguro.

No *site* da OROC estão publicadas as traduções oficiais para Português das normas internacionais de relato financeiro, tal como publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, as quais já incorporam estas alterações.

Os respetivos regulamentos podem ser encontrados na página da EUR-Lex em <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

Estão em análise para endosso as seguintes publicações emitidas pelo IASB (<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/>):

- Novas publicações:
 - Não há novas publicações neste trimestre.
- Já publicada na Revista n.º 94:
 - Alterações à IFRS 17 e IFRS 9 – Informação Comparativa, relacionada com os requisitos de transição da IFRS 17 para entidades que adotem pela primeira vez a IFRS 17 e a IFRS 9 em simultâneo. Esta alteração está relacionada com os ativos financeiros relativamente aos quais a informação comparativa apresentada, na adoção inicial da IFRS 17 e da IFRS 9, não tenha sido reexpressa para a IFRS 9. Ao aplicar a alteração proposta, uma entidade poderá apresentar informação comparativa sobre esse ativo financeiro como se os requisitos de classificação e mensuração da IFRS 9 tivessem sido aplicados a esse ativo financeiro.
- Já publicadas na Revista n.º 93:
 - Alterações à IAS 12 Imposto sobre o rendimento: Impostos Diferidos relacionados com Ativos e Passivos emergentes de uma transação única (publicado em 7 de maio de 2021) – esta alteração clarifica como deve uma empresa contabilizar o reconhecimento de impostos diferidos em relação a arrendamentos (quando um locatário reconhece um ativo e um passivo no início do arrendamento) e em relação a obrigações de desmantelamento (quando uma entidade reconhece um passivo e inclui os custos de desmantelamento no custo do item do ativo fixo tangível)
 - Alteração à IFRS 16 Locações: Concessão de rendas no âmbito da COVID-19 (publicada em 31 de março de 2021) – esta alteração prorroga por um ano a alteração de efetuada em maio de 2020, a qual concede aos arrendatários a isenção de avaliar se uma concessão de renda relacionada com a COVID-19, é uma modificação ao contrato de arrendamento.
 - Alterações à IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras e à IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (publicada a 12 de fevereiro de 2021) – estas alterações irão apoiar as empresas a melhorar as divulgações das políticas contabilísticas, de modo a fornecer mais informações úteis aos investidores e outros utilizadores primários das demonstrações financeiras, e a distinguir as alterações nas estimativas contabilísticas das alterações nas políticas contabilísticas.

Novidades de auditoria

Alteração ao Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA) e Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)

Na realidade, a 31-12-2021 já temos a versão definitiva. Neste sentido, proponho alteração do texto como segue:

"Foi publicada a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, a qual estabelece alteração ao Código dos Valores Mobiliários, ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo,

ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aos estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a legislação conexa."

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

Revisão dos GAT

Estão em curso projetos para emissão de novos GAT, os quais abrangem os seguintes temas:

- Modelo de Relatório Anual sobre o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis às Obrigações Hipotecárias e às Obrigações sobre o Setor Público – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual terminou em 15 de setembro de 2021, estando em aprovação a sua versão final;
- Modelo de Relatório do Auditor Externo sobre o processo de Quantificação da Imparidade da Carteira de Crédito – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual terminou em 15 de setembro de 2021, estando em aprovação a sua versão final;
- Cumprimento dos requisitos ESEF (European Single Electronic Format) nas demonstrações financeiras aplicáveis – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual terminou em 21 de dezembro de 2021, estando em aprovação a sua versão final.

Perguntas e Respostas Frequentes

O site da OROC foi atualizado na área de “Apoio Técnico” com a criação de um separador para “Perguntas e Respostas Frequentes”. Neste separador, poderá encontrar os esclarecimentos que o Departamento Técnico da OROC tem vindo a prestar aos colegas, encontrando-se já publicadas as respostas enviadas até novembro de 2021.

Os temas estão tratados de uma forma genérica, mantendo a confidencialidade das consultas que nos são endereçadas.

Chamamos a atenção dos colegas para o facto de que os temas são abordados tendo em conta as informações prestadas e descritas em cada questão. Eventuais factos ou circunstâncias existentes, divergentes ou não, consideradas na descrição do caso em apreço e contida nos documentos publicados, podem alterar as conclusões neles divulgadas.

Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas

No que respeita a outros projetos a nível nacional, não foram identificadas outras matérias de relevo a serem publicadas.

Outras matérias de relevo para a profissão

As publicações abaixo estão igualmente disponíveis no site da OROC, na área reservada específica para o Departamento Técnico.

Accountancy Europe (AE)

Porque os auditores fornecem outros serviços de garantia aos seus clientes de auditoria?

As expectativas crescentes dos stakeholders das empresas por mais transparência são acompanhadas por necessidades de garantia sobre as informações fornecidas. As empresas contam com auditores para fornecer outros serviços de garantia e contribuir para o bom funcionamento dos mercados.

Esses serviços de garantia estão frequentemente relacionados com a auditoria das demonstrações financeiras e as entidades externas ficam confortáveis com o

envolvimento dos auditores. Esta publicação fornece uma visão geral das medidas que garantem a independência dos auditores enquanto fornecem outros serviços de garantia às empresas que auditam.

Detalhamos como a independência do auditor é mantida através de:

- Restrições legais e requisitos éticos;
- Supervisão pública e escrutínio do comité de auditoria;
- Transparência das informações relacionadas a taxas.

Esta publicação está disponível em:

<http://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/211029-Non-audit-services-and-auditors-independence.pdf>



IAASB

Foi disponibilizada uma nova FAQ focada em tecnologia

O Grupo de Trabalho de Tecnologia do IAASB divulgou material de apoio não oficial para ajudar os auditores a entender como planejar uma auditoria de acordo com a ISA 300, quando usa ferramentas e técnicas automatizadas.

A publicação não altera, nem anula, as normas de auditoria, cujos textos por si só são oficiais. A leitura desta publicação não substitui a leitura das ISA.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Automated-Tools-Techniques-Audit-Planning-Guidance.pdf>

O IAASB reforça que a leitura das publicações não substitui a leitura das ISQM, e encoraja todos os profissionais a planejar atempadamente uma implementação adequada, dado o potencial impacto das alterações nos sistemas de gestão da qualidade das empresas.

ICAEW

Não foram emitidas publicações de relevo durante este período.

IESBA

IESBA Handbook – Edição de 2020

O IESBA propõe alterações ao Código da sequência da publicação pelo IAASB do ISQM 1 e ISQM 2

O IESBA publicou em 18 de outubro de 2021, a edição de 2021 do IESBA Handbook.

Esta última edição contém revisões do Código aprovadas recentemente, incluindo:

- As revisões da Parte 4B para alinhar os termos e conceitos usados no Código com os conceitos da ISAE 3000 (Revista) do IAASB. Estas revisões entraram em vigor em junho de 2021;
- As revisões das Partes 1 e 2 para promover o papel e o mindset esperados dos contabilistas profissionais. Essas revisões entraram em vigor em dezembro de 2021. A adoção antecipada é encorajada.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>

As revisões aprovadas que ainda não estão em vigor foram incluídas na parte final do Manual. Essas revisões entrarão em vigor em dezembro de 2022, e incluem:

- Revisões do Código no que respeita à objetividade de um Engagement Quality Reviewer (EQR) e outros de revisores relacionados;
- Revisões das disposições do Código sobre outros serviços relacionados que não de auditoria;
- Revisões das disposições do Código relacionadas a honorários.

IFAC

Não foram emitidas outras publicações (para além dos projetos conjuntos com IAASB e IESBA) de relevo durante este período.

Consolidação de Contas e a Auditoria

Auditoria



Henrique José Lima Páris
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

1. Enquadramento

O presente trabalho visa abordar a consolidação de contas, a auditoria de contas consolidadas, os normativos de auditoria, contabilísticos e legais aplicáveis, bem como possíveis procedimentos práticos a desenvolver.

2. Abordagem sobre a consolidação de contas e a sua auditoria

Objectivos das contas consolidadas

A elaboração de contas consolidadas tem como objectivo a apresentação de demonstrações financeiras de “um grupo de entidades” como “as de uma única entidade económica” (Definição da consolidação presente na NRCF 15).

As contas consolidadas permitem usualmente fornecer informação útil para diversos utilizadores de informação, nomeadamente sócios, potenciais investidores, e instituições financeiras. Isto advém directamente da própria visão de conjunto que é dada, e indirectamente porque elimina fenómenos de transacções entre empresas do grupo, que sem os processos da consolidação, levariam potencialmente a conclusões erradas.

Por exemplo, sem a elaboração de contas consolidadas, o órgão de gestão poderá concluir que o conjunto de empresas abaixo teve quebras de vendas de 2019 para 2020, quando teve um aumento de 1.000 para 1.300 (+30%).

Ano : 2019

	Empresa A	Empresa B	Total
Vendas	1000	1500	2500
Intragrupo	1000	500	1500
Não Grupo		1000	1000
FSE	-1000	-1000	-2000
Intragrupo	-500	-1000	-1500
Não Grupo	-500		-500

Ano : 2020

	Empresa A	Empresa B	Total
Vendas	800	1400	2200
Intragrupo	800	100	900
Não Grupo		1300	1300
FSE	-600	-800	-1400
Intragrupo	-100	-800	-900
Não Grupo	-500		-500

Outros utilizadores da informação, que tem tipicamente menos acesso a informação, poderiam agregar as demonstrações financeiras das duas entidades e perspectivado uma crise empresarial em 2020. Mas, na realidade, a estratégia empresarial poderá ter fomentado a prestação de serviços para clientes externos com maior rentabilidade.

Por outro lado, as contas consolidadas são de uso limitado em algumas áreas. As demonstrações financeiras consolidadas, são baseadas nas contas separadas das entidades que compõem o grupo. Nesse aspeto são influenciadas pela fiscalidade subjacente presente nas entidades. A fiscalidade é normalmente baseada na íntima ligação entre património ou rendimentos e a substância jurídica de cada entidade, e o uso de contas consolidadas, ao fundir os elementos num perímetro, torna-se incompatível para efeito de planeamento fiscal.

Normativos legais e contabilísticos aplicáveis – implicações para o auditor

Consolidação segundo o Decreto-Lei n.º 158/2009, alterado pelo Decreto Lei 98/2015

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 6.º e 7.º as entidades obrigadas e dispensadas de elaborar contas consolidadas. A verificação do cumprimento da apresentação de contas consolidadas é relevante no papel do órgão de fiscalização das sociedades.

Destacamos do artigo 6.º e 7.º, do DL n.º 158/2009:

- A obrigação de consolidação para qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional, do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias independentemente do local da sede destas últimas. Numa visão alargada, o artigo 6.º abrange não somente a titularidade de capital com maioria de direitos de votos, mas igualmente situações de influência dominante que possa ou seja exercida¹. O exercício de ges-

tão efetivo como se de uma única entidade se trate, torna igualmente possível a integração de sociedades num perímetro de consolidação². A existência de acordos parassociais que confirmem maioria dos direitos de votos³, ou direitos de designação da maioria dos titulares dos órgãos de gestão⁴, são outros exemplos de inclusão no perímetro.

- A dispensa de elaboração de contas consolidadas para pequenos grupos, referidos no art.º 9-B. Serão considerados pequenos grupos, os que não ultrapassem 2 dos 3 limites, de 6 milhões de total de balanço, 12 milhões em volume de negócios líquidos e ou 50 empregados em média durante o período⁵. Refira-se que esta qualificação é verificada nos mesmos termos do artigo 9.º-A, deixando-se de se aplicar a dispensa após 2 períodos consecutivos onde são ultrapassados os limites, implicando, assim, a consolidação a partir do 3.º exercício. Da mesma forma, um grupo que apresente contas consolidadas e esteja durante 2 períodos consecutivos abaixo dos limites, poderá estar dispensado de as apresentar no 3.º exercício. Sublinhe-se ainda que um dos limites é o volume de negócios líquidos, e não contemplará, desta forma, outros componentes de rendimentos, como sejam mais valias, rendimentos de participações ou rendimentos financeiros. O n.º 2 do artigo 9.º-B permite apurar a dispensa de elaboração de demonstrações financeiras, de forma simplificada, com um processo de agregação de balanço e demonstrações de resultados, sem as eliminações relativas ao intragrupo, estando neste caso, fixados os limites em 7,2 milhões de euros de total de balanço e 14,4 milhões de euros de volume de negócios. Em grupos com intensidade de recursos a operações intragrupo, em que existe, por exemplo, uma entidade produtora e outra comercializadora, estes segundos limites podem ser facilmente ultrapassados, apesar de, no processo de consolidação com eliminações, a entidade poder estar dentro dos limites da dispensa previsto no número

1. O órgão de fiscalização da sociedade mãe poderá diligenciar para que sejam testados anualmente os limites da agregação de contas, e em caso de ultrapassagem, solicitar a demonstração do cumprimento dos limites com eliminações de intragrupo para aplicação da dispensa.

- A dispensa de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas para empresas-mãe que sejam subsidiárias totalmente, não relevando as partes de capital detidas por órgãos sociais, de outra entidade sujeita a legislação de um Estado membro da União Europeia⁶. A mesma dispensa está prevista para situações de detenção a 90% ou mais, em que existe ausência de solicitação, pelos minoritários, da elaboração de contas consolidadas seis meses antes do fim do período⁷. Torna-se, assim, relevante na presença de detenções não totalitárias, a verificação pelo órgão de fiscalização das comunicações feitas a sociedade por outros detentores de capitais. Estas dispensas não se aplicam, no entanto, aos emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado⁸. Em todo o caso, a não elaboração de demonstrações financeiras consolidadas estará condicionada a apresentação de contas consolidadas por uma detentora a montante e com revisão legal de contas⁹. Nesse sentido, o órgão de fiscalização deverá igualmente verificar a existência destes processos a montante.
- A dispensa de elaboração de contas consolidadas para empresas mãe que apenas possuem subsidiárias que não sejam materialmente relevantes individualmente ou em conjunto¹⁰. Esta permissão remete para o órgão de gestão a correcta interpretação do conceito de materialidade e, portanto, do conhecimento qualificado dos seus utilizadores da informação. Naturalmente que o órgão de fiscalização deverá alertar para a existência de entidades que, na sua análise, sejam materiais.

A temática das entidades excluídas do perímetro de consolidação está prevista em algumas situações, elencadas no

artigo 8.º, e serão em alguns casos menos restrictivas que nas normais internacionais. A existência de exclusões de entidades de um perímetro em contas consolidadas é parte integrante de um trabalho de auditoria. O auditor deverá avaliar a correcta aplicação destas exclusões, de forma fundamentada, porque podem ser uma fonte de risco relevante. Referimos as seguintes exclusões:

- Uma entidade poderá ser excluída quando não seja materialmente relevante¹¹. O auditor deverá estar atento ao conceito de materialidade utilizado pelo cliente. Por exemplo, o cliente poderá entender que uma subsidiária que ficou com actividade extremamente reduzida é imaterial. Tal não será, no entanto, o caso, se esta entidade estiver com litígios elevados, que possam afectar materialmente o grupo.
- A existência de várias entidades que sejam consideradas materialmente irrelevantes, mas em que conjunto já o sejam, obriga a inclusão do conjunto no consolidado¹². O auditor deverá ter esse preceito presente, na presença de várias entidades excluídas pelo cliente.
- É possibilidade de exclusão, a existência de restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa-mãe dos seus direitos sobre o património ou gestão sobre essa entidade¹³. Poderão ser qualificadas nessas restrições, a presença da subsidiária em zonas de conflitos ou em que existam severas restrições aos fluxos financeiros. O auditor deverá obter e documentar as razões destas exclusões. Adicionalmente, deverá ser verificado o tratamento dado em sede de provisões e imparidades relativamente aos activos dessa participada no grupo e contas individuais.
- Participações de entidades que tenham sido adquiridas exclusivamente para venda e enquanto se mantenham classificadas como detidas para venda, poderão ser excluídas do perímetro¹⁴. No caso de aplicação dessa dispensa, o auditor deverá verificar os pressupostos que qualificam a classificação da participação como detida para venda.

- É igualmente previsto uma exclusão nos casos em que a informação para elaborar as demonstrações financeiras consolidadas não podem ser obtidas sem custos desproporcionais ou sem demora injustificada¹⁵. Esta exclusão é problemática em sede de auditoria, porque pode configurar, um défice grave de controlo interno que não está somente presente na subsidiária, mas igualmente a montante no grupo, com consequências na credibilidade das demonstrações financeiras como um todo. Na eventualidade de aplicação desta exclusão, julgamos que o auditor deverá solicitar a documentação prevista “a entidade excluída deve estar em condições de comprovar os factos aí previstos, bem como a realização de diligências para a obtenção das informações aí referidas¹⁶”, e avaliar se esta documentação fundamenta dificuldades somente circunscritas a essa entidade – por exemplo um incidente grave. No caso de existirem dúvidas transversais ao grupo, a ponderação de implicações para opiniões modificadas poderá ser tida em conta.
- Por outro lado, uma subsidiária não é excluída da consolidação pelo motivo de ter uma actividade dissemelhante das outras entidades do grupo¹⁷. A consolidação não tem somente utilizadores da informação que avaliam a performance económica de uma actividade principal, mas igualmente um conjunto mais alargado que pretenderá se informar sobre a situação e utilização dos recursos financeiros do grupo como um todo.

O espectro de possibilidades cobertos pelos artigos 6.º a 8.º, torna complexo a validação do perímetro na preparação das contas consolidadas e é, desta forma, uma fonte de risco relevante. É importante a atenção do auditor para a correcta interpretação do perímetro pelo cliente. Como veremos mais abaixo, o auditor deverá desenvolver procedimentos específicos, nomeadamente, de conhecimento da entidade, comunicação com advogados e com o órgão de gestão, para responder ao risco de dimensionamento errado.

Consolidação segundo as normas internacionais de contabilidade

Referimos ainda que, de acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, as entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, devem elaborar as suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidades com as normas internacionais de contabilidade.

O n.º 2 a 4 do artigo 4.º, permitem optar pela adoção das normas internacionais de contabilidade nas entidades não cotadas ou nas demonstrações financeiras individuais de componentes de perímetro onde se aplicam as normas internacionais. A existência de diferentes normativos entre consolidação e contas individuais introduz complexidade na elaboração das contas consolidadas e, por consequência na sua auditoria. O auditor deverá estar atento aos ajustes que podem ser necessários introduzir na conversão de normativos (por exemplo no tratamento da amortização do goodwill em NCRF versus testes de imparidade em IFRS).

A IFRS 10 apresenta um conjunto de requisitos mais extenso que aos previstos no SNC. Destacamos alguns aspectos relevantes em termos do perímetro e das dispensas.

- A IFRS 10 exige que sejam apresentadas contas consolidadas por todas as empresas-mãe, excepto as empresas mãe subsidiárias não cotadas, de grupos que consolidem a montante conforme as IFRS¹⁸. Um pequeno grupo, sediado em Portugal que adopte opcionalmente as IFRS terá que apresentar contas consolidadas, ao invés da sua dispensa no SNC.
- A IFRS 10 prevê que uma entidade controla outra apenas se tiver poder sobre a investida, e exposição ou direitos a resultados variáveis por via do seu relacionamento com a investida, e capacidade de usar o seu poder sobre a investida para afetar o valor dos resultados para os investidores¹⁹. O n.º 1 a) do artigo 6.º do DL n.º 98/2015, acomoda situações em que não existirá exposição ou direitos a resultados variáveis, uma vez que, como já o referimos, não obriga a titularidade do capital, e assim poderá exercer poder sem obter

resultados como investidor por via desse relacionamento.

- A IFRS 10 obriga a não consolidação de contas de entidades de investimento²⁰. O n.º 6 b) do artigo 8º prevê, mas não obriga, a exclusão da consolidação de entidades que somente tenham participações adquiridas para cessão.
- Ao contrário do exposto relativamente ao SNC, não existe, na IFRS 10, exclusões de entidades a consolidar com base na imaterialidade ou com base no custo de obtenção de informação. No caso de não ser possível obter demonstrações financeiras de uma participada, o auditor deverá ponderar as consequências para o relatório de auditoria (limitações de âmbito ou outra se aplicável).
- A possibilidade de exclusão de uma entidade, com base nas restrições severas e duradouras que prejudiquem substancialmente o exercício pela controladora dos seus direitos sobre o património ou a gestão da entidade, é possível ao abrigo das IFRS, na medida em que tais restrições afetam a fundamentalmente a capacidade da empresa-mãe controlar a investida²¹.
- A IFRS 10 distingue direitos que conferem poder e direitos de proteção. Os direitos que visam somente proteger interesses, tais como os dos mutuantes, não conferem poder de controlo.

Obrigações previstas no Código das Sociedades Comerciais

Referimos algumas das principais obrigações previstas no código das sociedades comerciais relativamente as contas consolidadas.

O art.º 65 prevê que o relatório de gestão, relatório com informação não financeira, contas do exercício e demais documentos de prestação de contas, devem ser apresentados e apreciados, no prazo de cinco meses após a data de encerramento do exercício anual²².

Nas sociedades anónimas, que devem apresentar contas consolidadas, a assembleia geral dos accionistas deve reunir no prazo de 5 meses para deliberar sobre o relatório de gestão e contas do exercício,

bem como sobre a proposta de aplicação de resultados. Procede-se nessa assembleia, igualmente, às eleições que sejam da competência da assembleia geral, e à apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade, podendo destituir ou manifestar a desconfiança quanto a administradores. O conselho de administração ou administração executiva, deverá pedir a convocação da assembleia geral, apresentando propostas e documentos para deliberar²³.

Para que possa ser realizada a consolidação em tempo útil, é previsto que os gerentes ou administradores de cada sociedade a incluir na consolidação que seja filial ou associada, devem, em tempo útil, enviar à sociedade consolidante o seu relatório e contas e a respectiva certificação legal ou declaração de impossibilidade de certificação, bem como prestar as demais informações necessárias a consolidação de contas²⁴. Refira-se que a obrigação de envio de elementos aplica-se não somente às filiais, mas igualmente às associadas, sociedades estas que poderão muitas vezes não estar no perímetro de consolidação. Ademais o dever de colaboração das entidades vem limitar os motivos de exclusão de uma sociedade do perímetro por demora injustificada.

A obrigação de elaborar contas consolidadas não pode ser derogada pelo contrato de sociedade ou por acordos²⁵. É previsto, no entanto, a possibilidade de complemento das disposições legais. As contas consolidadas devem ser assinadas por todos os membros da administração. O relatório consolidado de gestão deverá conter no mínimo, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição das empresas compreendidas na consolidação, consideradas no seu conjunto, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que se defrontam²⁶. A exposição dos negócios deve ter em conta a dimensão e complexidade da sua actividade, admitindo-se que grupos mais pequenos deverão ter relatórios de gestão menos extensos. A exposição do desempenho e posição das empresas poderá ter, quando adequado, elementos não financeiros relevantes para a actividade das empresas. É previsto igualmente uma referência aos valores das contas consolidadas e explicações adicionais às mesmas.

Devem ser incluídos um conjunto de informações sobre as empresas incluídas na consolidação, como sejam, os acontecimentos importantes, a evolução previsível, a actividade de I&D, a política de gestão da empresa em termos de gestão de riscos financeiros. Um procedimento possível de auditoria é o desenvolvimento de uma checklist de verificação do relatório consolidado de gestão, bem como o cruzamento das referências mencionadas entre relatório e demonstrações financeiras consolidadas.

As contas consolidadas devem ser submetidas a exame pelo revisor oficial de contas e órgão de fiscalização²⁷, até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas. Os elementos de prestação de contas postos à apreciação em assembleia geral, incluindo a certificação legal de contas e parecer do conselho fiscal, devem ser facultados à consulta dos acionistas durante os 15 dias anteriores à data da assembleia geral. Neste sentido, a fiscalização das contas consolidadas pelo auditor pode estar concentrada no período de 15 dias que intervirá entre a disponibilização das contas consolidadas para a exame, e a certificação. Ademais, o cliente poderá ter igualmente um tempo curto entre a disponibilização das contas das filiais e subsidiárias, admitamos, até 31 de Março, e a submissão a exame até 1 de Maio. O planeamento a montante de tarefas do cliente e do auditor reduzirão a pressão e alguns riscos associados.

As contas consolidadas e certificação legal de contas está sujeita a registo comercial, actualmente com recurso ao envio da IES²⁸. Poderá ser verificado pelo auditor o cumprimento dessa obrigação numa relação continuada com o cliente, bem como nos procedimentos de aceitação.

O código das sociedades comerciais vem completar a exigência de informação do anexo as contas consolidadas²⁹, nomeadamente, requisitando:

- a divulgação de informação, sobre a natureza, impacto financeiro e objectivo comercial de operações fora de balanço, quando os riscos ou benefícios resultantes de tais operações sejam relevantes e na medida em que a divulgação seja necessária

para a avaliação da situação financeira.

- É exigido igualmente informação sobre os honorários totais facturados pelo auditor relativamente à revisão legal de contas, bem como os de garantia de fiabilidade, de consultoria fiscal e a título de outros serviços.
- A divulgação de operações, excepto intragrupo, realizadas pelas sociedades do perímetro com partes relacionadas, nomeadamente, montantes, natureza da relação com a parte relacionada, se as operações forem relevantes e não tiverem sido realizadas em condições de mercado.

Estas informações poderão fazer parte de uma checklist de verificação do auditor relativamente ao anexo às contas consolidadas.

As empresas-mãe de um grande grupo que sejam entidades de interesse público, que à data de encerramento do balanço consolidado excedam o número médio de 500 trabalhadores, devem incluir no seu relatório de gestão consolidado uma demonstração não financeira consolidada. O revisor oficial de contas deverá somente atestar que esta demonstração foi apresentada³⁰. Esta atestação poderá fazer parte de um checklist de procedimentos.

Procedimentos de consolidação de Contas – implicações para o auditor

Os procedimentos de consolidação estão previstos, no referencial contabilístico em uso em Portugal, na NCRF 15, nos parágrafos 12 a 25, e na IFRS, nos parágrafos 19 a 26 e B86 a B94. Estes normativos têm definidos regras sucintas, mas densas, resultando que as contas consolidadas são o resultado de processos e cálculos complexos, e como tal, sujeitos a distorções.

"...as contas consolidadas são o resultado de processos e cálculos complexos, e como tal, sujeitos a distorções."

O primeiro passo na elaboração de contas consolidadas é usualmente a agregação de todos itens de balanço e demonstração de resultados e demonstração de fluxos de caixa, das empresas que são consideradas como fazendo parte do perímetro do grupo, incluindo a empresa mãe³¹. O resultado desta agregação serão um balanço agregado, demonstração de resultados agregada, e demonstração de fluxos de caixa agregada. Um procedimento de auditoria que poderá ser realizado é a validação dos itens considerados para o efeito, com as demonstrações financeiras individuais aprovadas.

As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas com políticas contabilísticas uniformes, para transacções e outros acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes³². Poderão, assim, existir ajustes a serem realizados entre as demonstrações financeiras aprovadas e as demonstrações financeiras consideradas para efeitos de consolidação. Uma boa prática poderá ser a inclusão de um ficheiro ou coluna de ajustes para harmonização de políticas. O auditor poderá desenvolver um conjunto de técnicas, para tratar esta matéria, como sejam analisar e discutir com o órgão de gerência as harmonizações realizadas, ler as políticas de cada empresa no perímetro para detectar harmonizações em falta, ou seleccionar individualmente rúbricas materiais em entidades do perímetro e solicitar informações acerca do seu tratamento.

Às demonstrações financeiras agregadas são retiradas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe no capital próprio de cada subsidiária³³. Desta forma eliminam-se investimentos e capitais próprios que a empresa no seu conjunto não possui sobre si própria.

Poderão existir goodwill derivados das aquisições das empresas. Este Goodwill não é eliminado, mas sim amortizado e ou sujeito a testes de imparidades conforme o normativo em aplicação nas contas consolidadas³⁴.

Poderão existir igualmente diferenças entre as participações financeiras e a quota parte do capital próprio de cada subsidiária no caso em que os capitais próprios da empresa filha estejam negativos e a empresa mãe parou o reconhe-

cimento do valor da participação a zero, durante o período da detenção da participação. Neste caso existirá uma diferença de consolidação que corresponderão a resultados transitados não reflectidos na empresa mãe e no grupo.

O auditor poderá realizar vários procedimentos para validar a eliminação das participações intragrupo, nomeadamente: obtenção da evidência dos valores registados na empresa mãe relativamente a cada participação e percentagens de detenção; comparação com os valores dos capitais próprios nas filhas e justificação de eventuais diferenças pelo cliente; obtenção de mapas de teste de imparidade do goodwill ou de amortização; obtenção da composição do detalhe remanescente na classe de investimentos financeiros nas demonstrações financeiras consolidadas.

Devem ser totalmente eliminados, nas contas agregadas, os saldos, transacções, fluxos de caixa, rendimentos e gastos que resultem de operações intragrupo³⁵. Os lucros ou perdas que se encontrem reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, são totalmente eliminados. Poderão, derivado destas operações, ocorrer diferenças temporárias que impliquem o reconhecimento de impostos diferidos. As normas preveem que a existência de perdas intragrupo podem indicar imparidade que exija reconhecimento nas demonstrações financeiras consolidadas.

As entidades, usualmente, irão tratar de forma separada os saldos e transacções e disporão, desta forma de elementos separados para suportar as eliminações. O auditor poderá efectuar nesta matéria procedimentos diferentes como sejam: verificação dos saldos constantes do mapa de eliminações com os valores evidenciados pela contabilidade dos clientes; inquirições sobre a composição e/ou diferenças expressas, nomeadamente antiguidade e resoluções; testes ao procedimento de identificação de transacções intragrupo ; consulta dos dossiers de preços de transferência ; inquirições sobre a origem dos inventários e margens médias aplicadas.

Os rendimentos e gastos de uma subsidiária são incluídos nas demonstrações financeiras consolidadas, a partir da data da aquisição, até a data em que a empresa mãe deixar de controlar a subsidiária³⁶.

O auditor poderá elaborar procedimentos, para verificar, no ano de aquisição a data a partir da qual são incorporados os rendimentos e gastos – bem como as eliminações nessa matéria. Se a aquisição for realizada durante o ano, poderão ser exigidas contas intercalares para suportar o requisito de incorporação temporal dos rendimentos, que farão parte, neste caso do dossier de auditoria. Da mesma forma, na perda de controlo de uma entidade, o auditor deverá verificar a inclusão dos rendimentos e gastos desta entidade durante a parte do exercício em que a controlou.

Uma vez que são incorporadas as entidades do perímetro pelo método integral, é necessário identificar os interesses que não controlam, nas subsidiárias do perímetro, ao nível dos resultados e ao nível dos capitais próprios separadamente dos detentores de capitais próprios do grupo³⁷. Em termos de auditoria poderão, por exemplo: ser verificados as composições de capitais próprios de cada filial;

solicitar a decomposição dos interesses que não controlam ao cliente; recalculer os interesses nas subsidiárias de maior expressão.

Abordaremos com maior extensão os procedimentos de auditoria referidas atrás na secção de exemplo de procedimentos de auditoria.

Normativo aplicável a auditoria de grupos – Abordagem a ISA 600

Uma auditoria realizada de acordo com as normas internacionais de auditoria cumprirá todas as normas de auditoria aplicáveis. Desta forma, numa auditoria de grupos, terão também que ser realizados os deveres previstos nas ISA, nomeadamente:

- Executando procedimentos preliminares na fase de aceitação ou continuação de relacionamento com o cliente.



- Planeando a auditoria, desenvolvendo uma estratégia global e plano de auditoria, definindo níveis de materialidade, e reactualizando o planeamento durante a auditoria.
- Avaliando o risco, conhecendo a entidade, nos riscos de negócio e fraude, bem como nos controlos internos relevantes para os prevenir.

- Concebendo e implementando respostas aos riscos de distorção material, de forma a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.
- Avaliando a prova de auditoria obtida
- Formando uma opinião com base nos trabalhos efectuados, e expressando a opinião.

A ISA 600 – “considerações especiais – Auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo o trabalho dos auditores de componentes)”, aborda exigências que se aplicam nas auditorias de grupo. São assim de particular interesse para este trabalho.

A ISA 600 está estruturada de forma a abordar os seguintes temas:

Parágrafo	Grupo
8	Objectivos
Aborda	Objectivos do auditor, nomeadamente, a consideração se deve actuar como auditor das demonstrações financeiras do grupo, a comunicação com auditores de componentes, e a obtenção de prova suficiente e apropriada para expressar opinião.
9-10	Definições
Aborda	Noções tais como componente, componente significativo, auditor de componente, e sócio responsável pelo trabalho de grupo.
11	Reponsabilidade
Aborda	A responsabilidade do sócio responsável pela supervisão e verificação do relatório de auditoria
12-14	Aceitação e continuação
Aborda	As condições de aceitação ou continuação de um trabalho de auditoria de grupo, nomeadamente complexidade e acesso a informação
15-16	Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria
Aborda	A obrigatoriedade de estabelecimento de uma estratégia global de auditoria e de um plano de auditoria, bem como da sua revisão pelo sócio responsável
17-18	Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respective Ambientes
Aborda	A avaliação dos riscos de distorção material com o conhecimento do grupo, nomeadamente componentes, ambientes, controlos e instruções. A identificação de componentes significativos.
19-20	Conhecer o Auditor do Componente
Aborda	Os elementos sobre o auditor de componente que deverão ser acautelados, tais como ética, independência e acesso
21-23	Materialidade
Aborda	Os diferentes níveis de materialidade que devem ser determinados, tais como materialidade como um todo, específica e de componente.
24-31	Responder aos Riscos Avaliados
Aborda	A definição dos tipos de trabalhos a desenvolver, incluindo o envolvimento no trabalho dos auditores. A medida em que a significância dos componentes afeta os trabalhos a desenvolver.
32-37	Processo de Consolidação
Aborda	Os procedimentos específicos e a resposta aos riscos avaliados de distorção material decorrentes do processo de consolidação.
38-39	Acontecimentos Subsequentes
Aborda	A verificação de eventos subsequentes, com as particularidades geradas pelo contexto da consolidação.
40-41	Comunicar com o Auditor do Componente
Aborda	Elementos e confirmações que devem ser solicitados ao Auditor de componente, de forma clara e oportuna
42-45	Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida
Aborda	A avaliação da prova obtida relativamente a comunicação dos auditores de componentes, e da equipa de trabalho. Os efeitos possíveis em termos de trabalho adicional e opinião.
46-49	Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo
Aborda	As comunicações que devem ser realizadas no contexto de grupo, particularmente ao nível de deficiências de controlo interno, fraude, trabalho realizado com auditores de componentes, e matérias significativas que possam ser desconhecidas do órgão de gestão das componentes.
50	Documentação
Aborda	Requisitos adicionais a documentar no contexto de auditoria de grupo, nomeadamente, análise dos componentes e tipo de trabalho efectuado, participação no trabalho efectuado pelos auditores de componentes e comunicações.

Refira-se igualmente que a ISA 600, apesar de não ter como âmbito de eficácia auditorias de demonstrações financeiras que não sejam as de grupo, poderá ser utilizada noutras auditorias, particularmente no envolvimento com outro auditor³⁸. De facto, as noções de obrigações de responsabilidade pela supervisão, e enquadramento das comunicações com outros auditores são relevantes nestes contextos.

A existência dentro de um grupo de entidades sujeitas a auditoria estatutária é expectável, e por critérios de eficiência e razoabilidade económica, o uso de uma auditoria já realizada para prova da auditoria de grupo é algo que pode ser ponderado. A ISA 600 permite, mas não obriga, essa utilização³⁹. Poderão ser ponderados critérios, tais como as diferenças de referenciais contabilísticos ou de auditoria, bem como os prazos de conclusão das auditorias. Em grupos com calendários

de relato muito exigentes, poderá não ser praticável, e terão que ser conduzidas auditorias independentemente da realizada na componente.

No entanto, no caso de uso de uma auditoria estatutária de componente, terão sempre que ser respeitados os requisitos da ISA 600. Por exemplo, a comunicação com o auditor de componente sobre os critérios de independência e competência, ou a responsabilidade do sócio responsável da auditoria de grupo pela avaliação da prova obtida e opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.

A ISA 600 reforça que a responsabilidade em assegurar a competência e capacidades apropriadas da equipa de trabalho e dos auditores dos componentes, incumbe ao sócio responsável pela auditoria do grupo. Ele é responsável pela direcção, supervisão e execução do trabalho de auditoria do grupo. Aplicará os requisitos da ISA 220, independentemente de quem

realiza os trabalhos⁴⁰. À luz dos requerimentos da ISA 600, o sócio responsável não poderá afastar a sua responsabilidade pela emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo, pelo que é importante o cumprimento zeloso desses preceitos.

Abordamos alguns elementos previstos em cada dos grupos de requisitos da ISA 600.

"A ISA 600 reforça que a responsabilidade em assegurar a competência e capacidades apropriadas da equipa de trabalho e dos auditores dos componentes, incumbe ao sócio responsável pela auditoria do grupo."

Parágrafo	Grupo
8	Objectivos
Aborda	Objectivos do auditor, nomeadamente, a consideração se deve actuar como auditor das demonstrações financeiras do grupo, a comunicação com auditores de componentes, e a obtenção de prova suficiente e apropriada para expressar opinião.

Os objectivos do auditor transversais à norma, são, primeiro, determinar se deve actuar como auditor das demonstrações financeiras do grupo, nomeadamente com o recurso aos procedimentos de aceitação ou continuação dos trabalhos, através do conhecimento do grupo, requisitos éticos e avaliação da capacidade em obter prova suficiente e apropriada. Em caso afirmativo, o auditor do grupo deverá

comunicar claramente com o auditor de componentes, no sentido bilateral, acerca do âmbito dos trabalhos e conclusões. Deverá igualmente obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a informação financeira dos componentes e ao processo de consolidação, para expressar a opinião.

A obtenção de prova sobre o processo de consolidação, permitem reduzir o risco

de distorção material introduzido pelo processo de consolidação. Este processo não estará, em princípio, monitorizado nos processos de auditoria das entidades individuais, bem como nos controlos internos tais como reportes, ou externos. Acresce que dado a sua complexidade, é ainda possível a introdução de manipulações. Desta forma é requerido o trabalho do auditor nesta área.

Parágrafo	Grupo
9-10	Definições
Aborda	Noções tais como componente, componente significativo, auditor de componente, e sócio responsável pelo trabalho de grupo.

Define-se a noção de componente, que serão uma entidade ou actividade empresarial relativamente à qual o órgão de gestão de um grupo ou de um componente prepara informação financeira e que deve ser incluída nas demonstrações financeiras do grupo. É relevante referir

que um componente não é necessariamente uma empresa individual. Podem ser conjuntos, mediante a organização da informação financeira num grupo. Desta forma, em ambientes mais complexos, a auditoria também poderá estar organizada com várias equipas de trabalho de grupo e vários sócios responsáveis⁴¹.

Nem todos os componentes tem a mesma importância nas demonstrações financeiras do grupo e por conseguinte no trabalho desenvolvido para a obtenção de opinião. A norma refere que um componente significativo é identificado pela equipa de trabalho, e que o poderá ser devido a sua importância financeira

individual para o grupo, ou devido à sua natureza ou circunstâncias específicas, implique provavelmente riscos significativos de distorção material para as demonstrações financeiras do grupo.

A escolha do que é componente significativo é matéria de julgamento profissional. Pode ser definido, por exemplo, uma percentagem a partir da qual um componente é significativo. Por hipótese, fixar 15% das vendas do grupo. Por outro, lado,

poderão ser consideradas como componente significativos, por exemplo, uma entidade de dimensão mais reduzida, num sector em dificuldades, e que esteja a sujeita a ambiente regulatório potencialmente penalizador para o grupo.

Parágrafo	Grupo
11	Responsabilidade
Aborda	A responsabilidade do sócio responsável pela supervisão e verificação do relatório de auditoria

O sócio responsável pelo trabalho do grupo, é responsável pela direcção, supervisão e execução do trabalho de auditoria do grupo. Deverá verificar que o relatório de auditoria é apropriado nas circunstâncias. Não se deverá referir ao

auditor de um componente, salvo exigência legal, e mesmo nesta circunstância deverá ressaltar a não diminuição da sua responsabilidade.

De facto, embora os auditores de componentes sejam responsáveis pelos resul-

tados globais, conclusões e opiniões, do trabalho efectuado sobre a informação financeira dos componentes, a responsabilidade pela opinião é do sócio responsável ou da firma desse sócio.

Parágrafo	Grupo
12-14	Aceitação e continuação
Aborda	As condições de aceitação ou continuação de um trabalho de auditoria de grupo, nomeadamente complexidade e acesso a informação

O responsável pelo trabalho de grupo deverá avaliar se é razoável obter prova de auditoria suficiente e apropriada para atingir os objectivos de emissão da opinião. Essa expectativa é fundamentada em conhecimento do grupo, suficiente que permita identificar os componentes que serão provavelmente significativos. Para tal, poderão ser obtidos, por exemplo, informações facultadas pela gestão, que poderá cobrir uma checklist de matérias tais como:

- A estrutura do grupo, legal ou organizacional.
- Organigramas de actividades de negócio, ambientes sectoriais e reguladores.
- A organização dos serviços e se usam centro de serviços partilhados.
- Uma abordagem aos controlos ao nível do grupo.
- A complexidade do processo de consolidação.

- Se existirá auditores de componentes que não pertencem à firma e as razões do órgão de gestão do grupo para designar outros auditores.
- Se terá acesso sem restrições.

Se o sócio responsável pelo trabalho de grupo concluir que não irá obter prova de auditoria suficiente e apropriada devida à restrições impostas pelo órgão de gestão do grupo e o eventual efeito dessa impossibilidade resultará numa escusa de opinião, não deverá aceitar um novo trabalho, ou renunciar ao trabalho, nos casos em que seja possível. Nos casos em que seja impossível, deverá, tendo efectuado o trabalho na extensão possível, emitir uma escusa de opinião.

Refira-se que, se da avaliação dos componentes resultar que um grupo somente tem componentes considerados não significativos, é possível ser razoavelmente esperado obter essa prova de auditoria suficiente e apropriada, se os

auditores forem capazes de fazer trabalho sobre a informação financeira de alguns componentes e forem capazes de se envolverem no trabalho de auditores de outros componentes na medida do necessário para obter essa prova⁴².

A impossibilidade de acesso deverá ser avaliada. Por vezes poderá ser causada por leis de confidencialidade e privacidade dos dados ou recusa do auditor em dar acesso à documentação de auditoria. No caso de uma impossibilidade de acesso à documentação de auditoria, em componente significativo, não será possível cumprir os requisitos da ISA 600 de se envolver no trabalho do auditor, e neste sentido resultará numa opinião modificada. Por outro lado, ainda que o componente seja não significativo, uma restrição do órgão de gestão, poderá afectar a fiabilidade das demonstrações financeiras, a vários níveis e terá que ser levada em consideração.

Parágrafo	Grupo
15-16	Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria
Aborda	A obrigatoriedade de estabelecimento de uma estratégia global de auditoria e de um plano de auditoria, bem como da sua revisão pelo sócio responsável

A equipa de trabalho, deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo e desenvolver um plano de audi-

toria do grupo de acordo com ISA 300. O sócio responsável deve rever. Estes processos deverão ser documentados.

Relembremos que o planeamento é um processo iterativo e que deve ser actualizado ao longo do decurso da auditoria.

Parágrafo	Grupo
17-18	Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respective Ambientos
Aborda	A avaliação dos riscos de distorção material com o conhecimento do grupo, nomeadamente componentes, ambientes, controlos e instruções. A identificação de componentes significativos.

É necessário a obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente, para identificar e avaliar os riscos de distorção material. A equipa de trabalho deverá aumentar o conhecimento do grupo e seus componentes, ambientes, e controlos de grupo. Deverá se inteirar igualmente do processo de consolida-

ção, incluindo as instruções do órgão de gestão emanadas para os componentes. A obtenção de conhecimento, dever ser suficiente para, com base em informação:

- Confirmar ou rever a identificação dos componentes que serão provavelmente significativos.

- Avaliar o risco de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido a fraude ou erro.

Sugere-se a elaboração de checklist de revisão das instruções do órgão de gestão, resumos de avaliação sobre a fraude e dos factores de risco.

Parágrafo	Grupo
19-20	Conhecer o Auditor do Componente
Aborda	Os elementos sobre o auditor de componente que deverão ser acutelados, tais como ética, independência e acesso

Se for solicitado ao auditor do componente que efectue trabalho, deve se inteirar dos seguintes elementos: critérios éticos, nomeadamente a independência; a competência profissional; a possibilidade de envolvimento da equipa de trabalho do grupo no trabalho do auditor; e a existência de um ambiente regulador que supervisione de forma activa os auditores.

A recolha de informações sobre o auditor de componente somente deverá ser feita se for planeado que execute trabalho sobre uma componente. Isto poderá acontecer, por exemplo, se o componente não for significativo, e for planeado efec-

tuar somente procedimentos analíticos ao nível de grupo.

A forma como é obtido o conhecimento do auditor poderá variar de acordo com factores tais como experiências anteriores, ligações à mesma rede e procedimentos em comuns, cultura e língua, etc. Os requisitos éticos e a compreensão dos requisitos pelos auditores de componentes é um factor chave. Auditores em outros ambientes poderão não ter os mesmos requisitos, o que poderá influenciar a qualidade e/ou fiabilidade do trabalho desenvolvido pelos auditores de componentes. Por exemplo, a não inde-

pendência de um auditor não poderá ser ultrapassada com procedimentos adicionais de avaliação de risco ou de auditoria. Poderá ser desenvolvida uma checklist a resumir os pontos de validação processo de conhecimento do auditor.

Se for concluído que um auditor de componente não satisfaz os requisitos de independência, ou tiver sérias dúvidas sobre os requisitos éticos, profissionais, de acesso ou de supervisão, a equipa de trabalho deve obter a prova de auditoria suficiente e apropriada sem pedir ao auditor de componente que efectue trabalho.

Parágrafo	Grupo
21-23	Materialidade
Aborda	Os diferentes níveis de materialidade que devem ser determinados, tais como materialidade como um todo, específica e de componente.

Existirão vários níveis de materialidade a ser definidos pela equipa de trabalho do grupo:

- A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, estabelecida na estratégia global de auditoria do grupo.
- Se aplicável, a materialidade para classes específicas de transacções, saldos ou divulgações, inferior à materialidade definida como um todo, quando é

razoável esperar que existam distorções de quantias inferiores que possam influenciar os utilizadores;

- A materialidade dos componentes, relativamente aos quais os auditores de componentes irão realizar o trabalho. Esta materialidade é inferior a materialidade como um todo, de forma a reduzir o efeito das distorções agregadas não corrigidas e não detectadas, no grupo.

- O limite acima do qual as distorções não podem ser vistas como claramente insignificantes.

As materialidades não têm, necessariamente, de serem as mesmas para todos os componentes, nem uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para o grupo. De facto, as somas das materialidades dos componentes podem ultrapassar o nível estabelecido para o grupo⁴³.

A equipa de trabalho deverá validar a materialidade de execução do auditor dos componentes.

A materialidade utilizada na auditoria como um todo, e material de execução,

num componente, sujeita à auditoria com base em estatuto ou regulamento, deve ser avaliada a luz do cumprimento das ISA. Poderá, ainda, caso exista uma audi-

toria estatutária do componente, ser utilizada a materialidade, se for mais baixa, estabelecida pelo auditor do componente.

Parágrafo	Grupo
24-31	Responder aos Riscos Avaliados
Aborda	A definição dos tipos de trabalhos a desenvolver, incluindo o envolvimento no trabalho dos auditores. A medida em que a significância dos componentes afeta os trabalhos a desenvolver.

O auditor deve conceber e implementar respostas para tratar dos riscos avaliados de distorção material. A equipa determina o tipo de trabalho a fazer por si ou pelo pelos auditores de componente, em seu nome.

Se o componente for significativo, pela sua importância financeira individual, terá que ser realizada uma auditoria das demonstrações financeiras usando a materialidade do componente.

Para um componente que é significativo por acarretar riscos de distorção material devido a natureza ou circunstâncias específicas, deverão ser usados um ou vários trabalhos: uma auditoria da informação financeira do componente usando a materialidade do componente; uma auditoria de um ou mais saldos, ou classes de transacções relacionadas com os riscos; procedimentos específicos relacionados com potenciais riscos significativos de distorção.

No caso de componentes não significativos deverão ser efectuados procedimentos analíticos ao nível de grupo.

A equipa de trabalho deverá avaliar se será obtida prova suficiente e apropriada para basear a sua opinião com:

- A trabalho desenvolvidos sobre a auditoria às demonstrações financeiras de componentes significativo.
- O trabalho sobre os controlos ao nível do grupo e sobre o processo de consolidação.
- Nos procedimentos analíticos ao nível de grupo.

Em caso negativo, deverão ser seleccionados componentes não significativos, que deverão variar ao longo dos anos, e efectuar um ou mais procedimentos: uma auditoria da informação financeira da componente utilizando a materialidade da componente; uma auditoria a um ou mais saldos, transacções ou divulgações; ou uma revisão da informação financeira do componente.

O parágrafo A51 da ISA 600 refere um conjunto de critérios para fundamentar a escolha dos componentes não significativos a testar, e o tipo de trabalho.

É exigido que se testem a eficácia operacional dos controlos, no caso de se planejar que o trabalho sobre o processo de consolidação ou informação financeira estarão baseados na expectativa que os controlos de grupo estão a funcionar ou no caso dos procedimentos substantivos por si só não serem suficientes.

No caso de ser efectuado trabalho por um auditor do componente, para um componente significativo, a equipa deverá ser envolvida na avaliação do risco da componente. A norma exige no mínimo a discussão: com o auditor componente ou com o órgão de gestão, das actividades e negócios significativos para o grupo; os riscos de distorções materiais devido a fraude ou erro; e rever a documentação do auditor do componente relativamente a riscos significativos de distorção material identificados no grupo.

Podem existir vários factores que afetam o grau de envolvimento com o auditor de componente. Por exemplo, desconfianças sobre a sua competência, devido a falta de conhecimento do sector, podem exigir que haja mais envolvimento.

A norma prevê ainda, o caso de serem identificados riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo, devido a um componente em que um auditor de componente esteja a efectuar trabalho. Nesta situação, a equipa deverá avaliar a necessidade de procedimentos adicionais para responder a estes riscos, bem como o seu envolvimento.

Parágrafo	Grupo
32-37	Processo de Consolidação
Aborda	Os procedimentos específicos e a resposta aos riscos avaliados de distorção material decorrentes do processo de consolidação.

Além da obtenção de conhecimento sobre o processo de consolidação e os testes de eficácia aos controlos do processo, devem ser concebidos e efectuados procedimentos adicionais de auditoria. O processo de consolidação introduz riscos de distorção, que poderão ser materiais e para os quais deverão ser dados resposta. Deverão ser avaliados, nomeadamente, pela equipa de trabalho:

- se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo. Por exemplo, cruzando informações obtidas como o organigrama do grupo, serviços de informação comerciais e análise das participações financeiras nas demonstrações individuais.
- a adequação, plenitude e rigor dos ajustamentos e reclassificações de

consolidação, bem como verificar a existência de riscos de fraude ou indicadores de possíveis faltas de isenção do órgão de gestão. A possibilidade de existirem ajustamentos que não são processados pelos sistemas de transação usuais podem provocar reduzida intervenção por parte do controlo interno ou dar oportunidade a derrogações pela gestão.

- se a informação financeira de um componente que não tenha sido preparada de acordo com as mesmas políticas contabilísticas foi adequadamente ajustada. Por exemplo, em sede de planeamento, poderão ser incluídos elementos como a recolha de informação dos normativos contabilísticos a que cada componente está sujeita e se existe um procedimento de reporte para o grupo com ajustamentos de normativo, ou a contabilização num plano de contas do grupo. Os casos de diferenças de normativo serão frequentes em grupos com presenças internacionais noutros continentes. Poderá acontecer igualmente para empresas nacionais, por exemplo se as demonstrações financeiras consolidadas estão expressas em IFRS, e as demonstrações financeiras dos componentes estão em NCRF.
- se a informação financeira identificada na comunicação do auditor do componente é a mesma que foi incorporada nas demonstrações financeiras do grupo. O objectivo será, evitar a inclusão de demonstrações financeiras erradas ou modificadas a posteriori do trabalho de auditoria do componente. Esta verificação sustenta igualmente o papel de responsabilidade pela supervisão do trabalho das equipas de auditoria, incluindo o auditor de componente.
- Se foram feitos ajustamentos apropriados, no caso de existir componentes que tenham um período de relato financeiro diferente do período do grupo.

Parágrafo	Grupo
38-39	Acontecimentos Subsequentes
Aborda	A verificação de eventos subsequentes, com as particularidades geradas pelo contexto da consolidação.

A consolidação de contas, ao incluir demonstrações financeiras de diferentes entidades, poderá introduzir janelas temporais relevantes entre os trabalhos de auditoria realizados nos componentes e a data de relatório do auditor acerca das demonstrações financeiras do grupo. Nesse sentido, a norma prevê que, no caso de existir auditorias sobre a infor-

mação financeira de componentes, deverão ser efectuados procedimentos para identificar acontecimentos nesses componentes, que ocorram entre a data da informação financeira dos componentes e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo, e que possam exigir ajustamento ou divul-

gação nas demonstrações financeiras do grupo.

No caso em que os auditores de componentes tenham efectuado trabalho que não seja o de auditoria de informação financeira, deve-se solicitar aos auditores para notificarem se tomarem conhecimento de acontecimentos subsequentes.

Parágrafo	Grupo
40-41	Comunicar com o Auditor do Componente
Aborda	Elementos e confirmações que devem ser solicitados ao Auditor de componente, de forma clara e oportuna

A comunicação entre equipa de trabalho do grupo e auditor de componente permite diminuir o risco de não se conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Neste sentido, a comunicação deverá ser feita de forma clara e eficaz, bem como em tempo oportuno.

"A comunicação entre equipa de trabalho do grupo e auditor de componente permite diminuir o risco de não se conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Neste sentido, a comunicação deverá ser feita de forma clara e eficaz, bem como em tempo oportuno."

A comunicação deve estabelecer o tipo de trabalho a efectuar, o uso que irá ser feito do trabalho, bem como a forma e conteúdo da comunicação do auditor do componente com a equipa de trabalho do grupo. Refira-se que num contexto em que exista uma separação cultural ou geográfica relevante com o auditor de componente, a clareza de comunicação e oportunidade tornam-se ainda mais prementes.

Deverão ser solicitados, no mínimo:

- um pedido de confirmação do auditor do componente que irá cooperar com a equipa de trabalho do grupo.
- os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo, reforçando-se a independência.
- a materialidade do componente, e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas insignificantes.

- os riscos significativos de distorção material devido a erro ou fraude relevantes para o trabalho do auditor do componente, bem como um pedido para que comunique quaisquer outros riscos devido a fraude ou erro que encontre, e as respostas dele a esses riscos.
- Uma lista de partes relacionadas, solicitando que o auditor comunique a existência eventual de outros. Em caso afirmativo, caberá à equipa de auditoria do grupo, a determinação de comunicação aos outros auditores de componentes.

Deverá ser solicitado ao auditor de componente que comunique as matérias relevantes para as conclusões da equipa de trabalho do grupo no que respeita à auditoria. A comunicação está tipificada no parágrafo 41 da ISA 600, cobrindo requisitos tais como confirmação dos

requisitos éticos, informação financeira do componente sobre o qual está a relatar, informação sobre incumprimento de

leis ou regulamentos, lista de distorções da informação financeira não corrigidas, indicadores de possíveis falta de isen-

ções, resultados gerais, conclusões ou opinião do auditor.

Parágrafo	Grupo
42-45	Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida
Aborda	A avaliação da prova obtida relativamente a comunicação dos auditores de componentes, e da equipa de trabalho. Os efeitos possíveis em termos de trabalho adicional e opinião.

Se existir recurso ao trabalho de um auditor de componente, a equipa de trabalho deverá avaliar a comunicação desse auditor, e discutir as matérias significativas com o auditor, órgão de gestão do componente ou do grupo conforme seja apropriado.

Será necessário determinar se deve ser revisto outras partes relevantes da documentação de auditoria do componente. De facto, nessa avaliação, poderá se ter em conta que a comunicação do auditor do componente poderá já ter sido sujeita a um processo de revisão da firma do componente.

No caso de se concluir que o trabalho do auditor é insuficiente, é exigido que se determine quais os procedimentos adicionais a efectuar, e quem os deve realizar. O grau de insuficiência poderá afectar a percepção obtida sobre as competências do auditor, e poderá ter impactos para efeitos do recurso a envolvimento do trabalho desse auditor em próximas auditorias.

A norma exige que a equipa de trabalho avalie se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada com base nos procedimentos efectuados quanto ao processo

de consolidação e no trabalho efectuado por si e auditores sobre a informação financeira dos componentes. Poderá resultar dessa avaliação, a conclusão de que se efectue procedimentos adicionais. O sócio responsável deve avaliar o efeito na opinião de auditoria de quaisquer distorções não corrigidas e de quaisquer casos que não tenha sido possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada. A avaliação do efeito agregado destas distorções permitirá determinar se as demonstrações financeiras como um todo estão materialmente distorcidas.

Parágrafo	Grupo
46-49	Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo
Aborda	As comunicações que devem ser realizadas no contexto de grupo, particularmente ao nível de deficiências de controlo interno, fraude, trabalho realizado com auditores de componentes, e matérias significativas que possam ser desconhecidas do órgão de gestão das componentes.

A equipa de trabalho do grupo deverá ponderar quais as comunicações de deficiências no controlo interno a comunicar aos encarregados da governação e, se apropriado, ao órgão de gestão do grupo, de acordo com o preconizado na ISA 265. As deficiências não se limitam às deficiências ao nível do grupo, mas podem incluir igualmente as deficiências ao nível dos componentes.

Deve ser comunicado em tempo oportuno e ao nível apropriado do órgão de gestão do grupo, as fraudes identificadas ou informadas por um auditor de componente, bem como as informações que indiquem a possibilidade da sua ocorrência.

Nos casos em que a equipa de trabalho tome conhecimentos de matérias que possam ser significativas para um componente, e que esse componente seja sujeito a auditoria estatutária, os auditores do grupo devem solicitar aos órgãos de gestão do grupo a comunicação dessa

matéria aos órgãos de gestão do componente. A norma prevê a discussão com os encarregados de governação do grupo em caso de recusa. Podendo, em certas circunstâncias, ser aconselhado o auditor do componente a não emitir o relatório sobre as demonstrações financeiras do componente até resolução da matéria. Por exemplo, poderão existir planos de abandono de activos operacionais significativos, que colocarão em causa o princípio da continuidade das demonstrações financeiras do componente.

A equipa de trabalho deverá igualmente comunicar aos encarregados de governação do grupo:

- Uma visão geral sobre o tipo de trabalho a efectuar sobre os componentes, bem como da natureza do envolvimento planeado no trabalho de auditores de componentes considerados significativos.
- As situações em que o trabalho de auditor de componente originou dú-

vidas acerca da qualidade do trabalho desse auditor.

- As limitações a auditoria do grupo, nomeadamente situações de restrição à informação. Poderão ser considerados, por exemplo, em caso de atraso de envio de informação recorrente, o alerta para o suprimento dessas dificuldades.
- A fraude ou suspeita de fraude envolvendo o órgão de gestão do grupo ou de componente, ou empregados com funções significativas relacionados com controlos interno do grupo, quando a fraude resultou numa distorção material.

Estas comunicações podem ocorrer ao longo do decorrer da auditoria, e poderão incluir elementos comunicados pelos auditores de componentes, que a equipe julgue significativo para as responsabilidades dos encarregados de governação do grupo.

Parágrafo	Grupo
50	Documentação
Aborda	Requisitos adicionais a documentar no contexto de auditoria de grupo, nomeadamente, análise dos componentes e tipo de trabalho efectuado, participação no trabalho efectuado pelos auditores de componentes e comunicações.

A norma prevê, a obrigatoriedade de inclusão na documentação de auditoria de:

- Uma análise dos componentes, com a referência dos significativos e o tipo de trabalho efetuado sobre informação financeira dos componentes. Poderá ser útil a inclusão na análise, dos critérios que levaram a considerar determinados componentes como significativos.
- A natureza, oportunidade e extensão da participação no trabalho dos auditores de componentes significativos. Se aplicável, a revisão de partes relevantes da documentação de auditoria dos auditores de componentes, e das respetivas conclusões.
- Comunicações escritas entre equipa de trabalho e os auditores de componentes sobre os requisitos da equipa de trabalho. Refira-se que além destas comunicações escritas, a norma não obriga ao uso exclusivo de comunicações formais com o auditor de componentes. Poderão ser feitos, por exemplo reuniões, documentadas por memorandos.

Exemplos de procedimentos de auditoria

Pretende-se abordar nesta parte alguns procedimentos propostos relativamente às temáticas abordadas ao longo deste trabalho.

- [Verificação dos limites para obrigação de consolidação de contas.](#)

Sugere-se a solicitação anual, pelo órgão de fiscalização, em entidades que tenham participações maioritárias, de demonstrações financeiras agregadas, para verificação da obrigatoriedade de consolidação de conta. No caso de ultrapassagem dos limites referidos, solicitar o teste de eliminação das operações intragrupo.

- [Verificação da fundamentação para exclusões de sociedades do perímetro](#)

O auditor deverá verificar a razoabilidade da exclusão de sociedades do perímetro de consolidação, à luz do normativo contabilístico em vigor.

Se for permitido excluir com base na materialidade, sugere-se a elaboração de procedimentos de avaliação do risco, tais como confirmações externas com advogados de forma a detectar a eventual existência de litígios que sugiram uma reavaliação dessa exclusão. Sugerimos igualmente a agregação de entidades excluídas com base na materialidade para aferição se no seu conjunto são materiais.

Sugerimos a obtenção de documentação que comprove a existência de restrições severas e duradouras, que motivem a exclusão de uma componente, bem como a verificação do tratamento em sede de provisões e imparidades dessa participada.

Da mesma forma, a exclusão de uma sociedade detida exclusivamente para venda, deverá ser avaliada e documentada pelo auditor. Além da constatação do tratamento contabilístico e seus pressupostos, deverão ser discutidos os planos e motivos do órgão de gestão relativamente a essa sociedade.

Sugerimos a solicitação de documentação que comprove a realização de diligências, e motivos que fundamentem uma exclusão por custos desproporcionais ou demora injustificada. A discussão deste tema com os órgãos de gestão deverá ser incluída no planeamento. Julgamos que a existência desta situação deverá ser devidamente ponderada em sede de consequências noutros elementos da auditoria, nomeadamente para a avaliação do ambiente de controlo interno da sociedade, e os riscos de distorção.

- [Validação das menções constantes do relatório consolidado de gestão](#)

Sugerimos a inclusão, nos procedimentos, de uma checklist que mencione a verificação das informações incluídas no relatório de gestão consolidado cruza-

das com as demonstrações financeiras consolidadas.

- [Validação de menções no anexo as contas consolidadas, ao abrigo do código das sociedades comerciais](#)

Poderá ser incluída nos procedimentos, uma checklist que mencione a verificação e regularidade das informações requeridas pelo artigo n.º 508-F do código das sociedades comerciais.

- [Preparação da atestação pelo Revisor Oficial de Contas acerca da demonstração não financeira no relatório de gestão consolidado.](#)

A inclusão dentro dos procedimentos planeados, caso seja aplicável para a entidade, da leitura da demonstração não financeira, e a elaboração de atestação, conforme previsto no n.º 6 do artigo 401.º e 509.º-G do código das sociedades comerciais.

- [Verificação do depósito de contas consolidadas](#)

Sugere-se a inclusão da verificação do depósito de contas consolidadas, actualmente por via de IES, nos procedimentos de relacionamento da firma com o cliente.

- [Verificação de procedimentos de consolidação.](#)

Sugerimos a realização dos seguintes processos, dependendo da complexidade e ambiente de controlo das organizações:

- Comparação entre demonstrações financeiras das componentes utilizadas e as demonstrações financeiras aprovadas.
- Verificação se as informações financeiras das componentes foram ajustadas de acordo com o normativo do grupo.
- Discussão com o órgão de gestão acerca dos ajustes de consolidação realizados.
- Discussão com o auditor de componente sobre o normativo contabilístico utilizado em classes de saldo ou transacções materiais.
- Obtenção da evidência dos valores registados em participações finan-

ceiras relativamente a intragrupo, e comparação com as eliminações de consolidação.

- Obtenção e discussão de mapas de imparidade do goodwill e comparação.
- Pedido da composição, após o processo de eliminações intragrupo, dos saldos materiais.
- Testes aos procedimentos de identificação de transações intragrupo.
- Obtenções de mapas evidenciando saldos intragrupo. Verificação da sua existência nos componentes.
- Testes de corte de operações no final do período e ao tratamento das operações em curso.
- Verificação das taxas de câmbio utilizadas para efeito de transposição das demonstrações financeiras de entidades estrangeiras, e da sua adequação nomeadamente em classes de capitais próprios, e de transacções.
- Inquirições sobre aquisições ou vendas de participações. Se estas transacções ocorreram durante o ano, análise do tratamento do reconhecimento temporal dos rendimentos e gastos somente durante o tempo de controlo da participada.
- Obtenção da decomposição dos interesses que não controlam. Recálculo para os componentes materiais.

• Obtenção de conhecimento do grupo na aceitação do cliente

Nos procedimentos de aceitação ou continuação de relacionamento com o cliente, poderão ser solicitadas um conjunto de informações, ao órgão de gestão, por exemplo:

- Organigrama do grupo datado, com as respectivas participações, e geografias.
- Principais actividades de negócio, e de que forma cada empresa interage entre elas.
- Estratégia e dificuldades sentidas (intensidade concorrencial ou pressões regulatórias).
- Forma de organização financeira, prazos de reporte, existência de políticas uniformes.

- Uso e organização dos sistemas de informação, particularmente para contabilidade e consolidação.
- Prazos do processo de consolidação e alocação de recursos humanos tanto em termos de horas disponíveis como de competência técnica.
- Informação sobre que entidades estão sujeitas a um processo de auditoria, e quem são os auditores.

• Análise dos componentes a incluir na documentação de auditoria

Sugere-se aquando da obtenção de conhecimento do cliente e definição da estratégia de auditoria, da criação de um documento resumo relativamente aos componentes estruturado com:

- Identificação do componente
- Sede (país)
- Volume de negócios
- Total de passivos
- Capitais próprios
- Resultados
- Tipificação “Significativo”/“Não Significativo”
- Critério utilizado para classificação – se foi por uma métrica de dimensão face ao grupo, ou por outra consideração e qual.
- Tipo de trabalho a desenvolver
- Recurso a auditor de componente externo a equipa

3. Conclusões

Como referido na ISA 200, os objectivos gerais de um auditor são obter uma garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo, neste caso consolidadas, estão isentas de distorção material, devido a fraude ou erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião, sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável, e relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, como se procurou desenvolver ao longo do trabalho, surgem desafios particulares, que poderão provocar distorções:

- A existência de entidades mais ou menos significativas que poderão incorporar níveis de risco diferentes.
- O próprio processo de consolidação, e o controlo interno construído sobre este.
- A existência, por vezes, de diferentes normativos contabilísticos.

O auditor das contas consolidadas do grupo deverá desenvolver uma abordagem, estruturada de acordo com as ISA, para responder a estes riscos, e avaliar essas respostas. Poderá recorrer a auditores de componentes, sendo, contudo, responsável pela direcção, supervisão e execução do trabalho de auditoria do grupo.

Abordou-se igualmente obrigações previstas de acordo com o código das sociedades comerciais, e as disposições dos normativos contabilísticos NCRF e IFRS.

Ilustrou-se as temáticas abordadas com exemplos práticos encontrados ao longo do estágio e opiniões sobre processos que podem ser implementados.

NOTAS

- 1 Alínea i) a) do n.º 1 do artigo 6.º DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 2 Alínea ii) a) do n.º 1 do artigo 6.º DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 3 Alínea iii) e v) b) do n.º 1 do artigo 6.º e n.º 2 do artigo 6.º DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 4 Alínea ii) b) do n.º 1 do artigo 6.º DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 5 n.º 1 do artigo 9.º-B DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 6 a) n.º 3 do artigo 7 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 7 b) n.º 3 do artigo 7 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 8 n.º 3 do artigo 7 e a) do artigo 3.º da Lei n.º 148/2015
- 9 n.º 4 do artigo 7 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 10 n.º 6 do artigo 7 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 11 n.º 1 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 12 n.º 2 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 13 a) do n.º 3 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 14 b) do n.º 3 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015

- 15 c) do n.º 3 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 16 n.º 6 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 17 n.º 4 do artigo 8 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 18 Resumo do n.º 4 IFRS 10 DL 158/2009 alterado pelo DL 98/2015
- 19 Resumo do n.º 7 e 17 da IFRS 10
- 20 4-B e 27 a 32 da IFRS 10
- 21 B22 – B23 e B37 da IFRS 10
- 22 N.º 5 do Artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais
- 23 Artigo 376.º do Código das Sociedades Comerciais
- 24 Artigo 508.º-A do Código das Sociedades Comerciais
- 25 Artigo 508.º-B do Código das Sociedades Comerciais
- 26 Artigo 508.º-C do Código das Sociedades Comerciais
- 27 Artigo 508.º-D, Artigo 451.º e Artigo 289º do Código das Sociedades Comerciais
- 28 Artigo 508.º-E do Código das Sociedades Comerciais
- 29 Artigo 508.º-F do Código das Sociedades Comerciais
- 30 N.º 6 do Artigo 401.º e 509.º-G do Código das Sociedades Comerciais
- 31 N.º 12 da NCRF 15. a) B86 da IFRS 10
- 32 N.º 18 da NCRF 15. B87 da IFRS 10
- 33 a) N.º 12 da NCRF 15. b) B86 da IFRS 10
- 34 N.º 46 da NCRF 14. b) Nº 10 da IAS 36
- 35 N.º 14-15 da NCRF 15. c) B86 da IFRS 10
- 36 N.º 20 da NCRF 15. Nº20 e B88 da IFRS 10
- 37 b) e c) N.º 12 e 21-22-24-25 da NCRF 15. Nº 22 a 24 e B94 a B96 da IFRS 10
- 38 Par.2 ISA 600
- 39 Par.3 ISA 600, A1 ISA 600
- 40 Par.4 e 5 ISA 600
- 41 A2-A4 ISA 600
- 42 A13 ISA 600
- 43 A43 ISA 600

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia Citada

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Edição 2018, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro, na sua redação em vigor.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho.

Regulamento (CE) N.º 1126/2008 da Comissão de 3 de novembro 2008, na sua versão consolidada a 01 de janeiro 2019.

Bibliografia Consultada

Carlos António Rosa Lopes, 2017, *Consolidação de Contas – Teoria e Casos Práticos*

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2018, *Guia de Aplicação das ISA – Conceitos fundamentais e orientação prática*

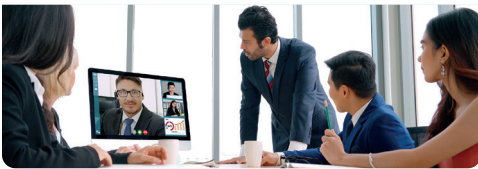


SIPTA
Sistema Informático de
Papéis de Trabalho de Auditoria



O SOFTWARE DE AUDITORIA
Português
Tecnologia, competência e profissionalismo ao serviço da auditoria

**A FACILITAR
O PROCESSO
DE AUDITORIA
DIA APÓS DIA**



ONLINE E INTEGRADO

Possibilidade de **toda a equipa trabalhar à distância em qualquer computador ou dispositivo móvel** sem perda de informação e gastos desnecessários de tempo

TODAS AS ETAPAS DA AUDITORIA

Questionários e programa de trabalho **totalmente configuráveis**

MAPAS DE TRABALHO

Automáticos, diversificados e dinâmicos

AMOSTRAGEM INTEGRADA

Com recurso às técnicas mais adaptadas à auditoria **Extrapolação**

APP SIPTA MOBILE

Inovação na recolha de evidência com o seu **smartphone / tablet**

PLATAFORMA DE CIRCULARIZAÇÃO INTEGRADA

Respostas automáticas nos processos **Utilização ilimitada**, sem custos adicionais
Conversão de respostas em moeda estrangeira

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E RÁCIOS

Criação automática
Evidência das diferenças
Composição detalhada dos saldos por rubrica
Informação automatizada das distorções de auditoria

CONTROLO DE QUALIDADE (ISCQ)

Todo o processo e comunicações integradas
RCQ, RCQT, MCQ, ICQ

NOVO



Se tem perguntas, nos envie respostas, contacte-nos!

Desenvolvido por:



Wab Integrated Systems, Lda

Em segurança com:



A PROSECUR COMPANY

Peça a sua demonstração em:

www.sipta.pt

geral@sipta.pt | 239 918 214

Os Impactos da COVID-19 na Auditoria

Auditoria



Pedro Miguel Correia Proença
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



1. Introdução

No passado dia 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde declarou o surto do novo coronavírus COVID-19 como pandemia. A legislação aprovada pelos Governos e pelas autoridades europeias, bem como as providências das autoridades de saúde com vista ao combate do surto condicionaram a atividade das pessoas, das empresas e da sociedade como um todo, aumentando a incerteza sobre o desempenho operacional e financeiro das diversas entidades.

No atual contexto pandémico e com base nos dados conhecidos, é possível afirmar que a generalidade das entidades foi afetada pelos efeitos da COVID-19, tanto em termos operacionais como económico-financeiros, contudo, de formas e em escalas diferentes, sendo do conhecimento generalizado que os setores ligados ao turismo foram os mais fustigados pela pandemia.

Na presente data, é ainda uma incógnita antecipar e prever qual a profundidade e extensão temporal dos impactos disruptivos da pandemia. O recente aumento dos casos diários de infeções com o vírus e a ameaça da nova variante (Ómicron), estão a levar os vários países a intensificarem as campanhas de vacinação com a terceira dose e a reforçar as medidas de restrição para controlar a pandemia, o que trará certamente novos impactos no desempenho e na liquidez dos agentes económicos.

"Na presente data, é ainda uma incógnita antecipar e prever qual a profundidade e extensão temporal dos impactos disruptivos da pandemia."

Os impactos (ou potenciais impactos) da COVID-19 foram um tema recorrente das auditorias realizadas com referência ao período findo em 31 de dezembro de 2019, particularmente na fase de conclusão e relato, pois à luz das normas de auditoria o referido evento foi tratado como um acontecimento subsequente.

Em face da incerteza quanto ao contexto atual e futuro desta pandemia, é cada vez mais evidente que a mesma terá um impacto relevante nas auditorias após o aparecimento do vírus, pelo menos, até ao momento em que possamos afirmar que a pandemia se encontra efetivamente controlada e com fim à vista, ou até ao momento em que os negócios estejam plenamente ajustados e pouco expostos ao dito novo normal.

Num contexto de incerteza, a transparência e a prestação de informação financeira fidedigna serão fatores fundamentais para reconquistar a confiança dos investidores. O momento é particularmente importante, dado que o desenvolvimento do surto e as medidas que, entretanto, foram tomadas pelas autoridades, colocam as empresas e os auditores sob uma pressão adicional a que devemos dar resposta adequada, sendo expectável uma evolução do escrutínio do relato financeiro.

Essa resposta deve assentar na adaptação ao novo contexto, tendo sempre por objetivo o cumprimento integral das normas de contabilidade por parte das empresas e das normas de auditoria no caso dos auditores.

2. Os impactos da COVID-19 na auditoria

Do que se conhece na presente data, as empresas estão a ser afetadas de formas e em escalas diferentes, sendo do conhecimento generalizado que os setores ligados ao turismo são os mais fustigados pela COVID-19, desde a aviação, hotelaria, restauração, agências de viagens e serviços de entretenimento e lazer, para além de outros.

Os principais efeitos conhecidos da pandemia COVID-19 são as dificuldades económico-financeiras das empresas, as alterações na sua organização e forma de funcionar com serviços à distância e, particularmente, na prestação de contas com diferentes áreas afetadas ao nível do relato financeiro. Como forma de auxiliar as empresas a atravessar este período, a resposta dos governos ao surto consistiu em medidas de apoio para os setores

mais afetados, juntamente com pacotes de estímulo económico mais amplos e prorrogação dos prazos de prestação de contas e de algumas obrigações fiscais.

Os auditores tiveram de encontrar formas de trabalhar compatíveis com o novo contexto e, desde cedo, assistimos a um aumento exponencial do regime do tele-trabalho como nunca visto. As reuniões, por sua vez, passaram a ser realizadas à distância, através de plataformas de videochamada. Os primeiros impactos da COVID-19 na auditoria ocorreram na fase de conclusão e relato das auditorias em curso, aquela data, sobre as contas de 2019, pois à luz das normas de auditoria, o referido evento tratava-se de um acontecimento subsequente não ajustável, exceto se o pressuposto da continuidade utilizado na preparação das demonstrações financeiras tivesse deixado de ser apropriado.

Em face da incerteza atual e futura em torno da pandemia, nas auditorias subsequentes ao aparecimento do vírus, deixamos de ter um acontecimento subsequente e o desafio dos auditores passa por enquadrar e avaliar os efeitos da pandemia nas operações de curto e médio prazo das empresas, verificando-se um aumento do risco de auditoria nos negócios particularmente afetados. Assim, o auditor/revisor deverá ter em linha de conta considerações especiais na sua estratégia global de auditoria.

"...nas auditorias subsequentes ao aparecimento do vírus, deixamos de ter um acontecimento subsequente e o desafio dos auditores passa por enquadrar e avaliar os efeitos da pandemia nas operações de curto e médio prazo das empresas, verificando-se um aumento do risco de auditoria nos negócios particularmente afetados."

3. Implicações práticas da COVID-19 na estratégia de auditoria

A nova realidade que vivemos exige uma atenção especial do auditor/revisor sobre um conjunto de aspetos a considerar ao longo das diferentes fases da auditoria, os quais são apresentados nos pontos seguintes deste artigo.

3.1. Definição da materialidade

O parágrafo 10 da ISA 320 refere que ao definir a estratégia global de auditoria, o auditor/revisor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações (relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo irão influenciar as decisões económicas de utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras), o auditor/revisor deve também

determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas mesmas classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

Materialidade Global – Seleção de indicadores e percentagens a aplicar

A ISA 320 não estabelece regras de definição da materialidade, mas apresenta no seu apêndice exemplo de indicadores que poderão ser utilizados. Existem também abordagens definidas pelas firmas de auditoria ou por autores de artigos/livros de auditoria que tendem a padronizar os indicadores e as percentagens a aplicar para o cálculo da materialidade, as quais se decompõe como segue:

Indicador	Indicadores de resultados		Indicador de atividade	Indicador de estrutura	
	Resultado Antes de Impostos (RAI)	Resultado operacional (EBITDA)	Vendas e Prestação de Serviços	Total do Ativo	Total do Capital Próprio
Percentagem	5% a 10%	3% a 6%	0,5% a 2%	1% a 3%	3% a 5%

O foco dos leitores das demonstrações financeiras, o tipo de negócio da empresa e o setor onde está inserida deverão ser critérios que o auditor/revisor tem de ter em conta quando define a materialidade global.

Deste modo, numa entidade cujo objetivo principal é o lucro, e assumindo que as operações se encontram estáveis e em “velocidade cruzeiro”, os indicadores de resultados (RAI ou EBITDA) serão certamente os mais relevantes para os leitores das demonstrações financeiras e, consequentemente, para o cálculo da materialidade. Contudo, caso os resultados sejam bastante voláteis apesar de positivos, será questionável utilizar-se indicadores de resultados. Nesses casos, poderá ser mais indicado optar por um indicador de atividade (volume de negócios) ou um indicador de estrutura (total do ativo ou capital próprio).

No atual contexto da COVID-19, torna-se bastante provável que existam desvios significativos nos indicadores de referência usados na definição da materialidade quando comparando com auditorias pré-pandemia, como consequência dos impactos da pandemia na atividade das empresas (ie. resultados negativos e/ou quebra significativa de vendas). Perante

este cenário, o auditor/revisor poderá considerar os seguintes cenários no cálculo da materialidade:

- Num ano de pandemia, torna-se muito provável que diversas entidades apresentem prejuízos no final do ano, particularmente naquelas que operam nos setores mais afetados. Isto acontecerá, pois em face da insuficiência das vendas estimadas, não deixarão de ser registados os gastos que são imprescindíveis para dar resposta aos negócios das entidades. Nestas circunstâncias, o total dos gastos poderá ser um indicador a considerar para aferir o nível de materialidade a utilizar pelo auditor/revisor¹. Este será certamente um indicador relevante para os leitores e, provavelmente, aquele que melhor reflete a atividade desenvolvida de uma determinada entidade num ano tão atípico.
- Outra hipótese a considerar pelo auditor/revisor será a utilização de um critério de estrutura (total do ativo ou total do capital próprio) em detrimento de um indicador de resultados ou de atividade (ainda que estejamos perante uma entidade com objetivo no lucro), simplesmente pelo facto de

serem indicadores tendencialmente mais estáveis e menos voláteis ou, em alternativa, sempre que os impactos da pandemia derem origem a novas informações ou a alterações nas circunstâncias ocorridas no decurso da auditoria (por exemplo, decisão de alienação de uma unidade operacional, onde eventualmente, um potencial comprador interessar-se-á mais pelo ativo se este for o motivo da compra).

- A referir também neste ponto, será a possibilidade de o auditor/revisor optar por normalizar a base do indicador de referência antes de efetuar o cálculo da materialidade. Neste cenário, será necessário expurgar os efeitos da pandemia nos réditos/gastos para apurar uma base normalizada do indicador de referência, por forma a refletir níveis de atividade considerados normais. Ainda que seja uma opção a considerar, esta pode ser pouco prudente, pois as incertezas associadas aos potenciais impactos futuros da COVID-19 podem dificultar a sua estimação e justificação. Ainda assim, e caso seja a opção escolhida, o auditor/revisor deverá considerar a informação prospetiva do órgão de

gestão (ie. orçamentos ou outros dados previsionais incluídos em planos de negócio) depois de avaliar a sua fiabilidade.

Após encontrado e justificado o indicador selecionado para o cálculo da materialidade, cabe ao auditor/revisor selecionar a percentagem a aplicar para obter a materialidade global, também conhecida com a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo. Neste sentido, a percentagem a aplicar será encontrada em função do grau de exigência dos leitores das demonstrações financeiras. Desta forma, em entidades sujeitas a um elevado escrutínio e/ou com leitores mais exigentes, aplicar-se-ão percentagens mais baixas que levarão a níveis de materialidade mais reduzidos. Inversamente, em entidades com pouco escrutínio e/ou leitores menos exigentes, serão aplicadas percentagens mais altas que conduzirão a níveis de materialidade mais elevados.

Neste aspeto, e conforme se verificava em auditorias pré-pandemia, cabe ao auditor/revisor perceber o nível de exigência e escrutínio dos leitores e, em função disso, escolher a percentagem a aplicar. No atual contexto de pandemia, o auditor/revisor deverá considerar percentagens diferentes das utilizadas em anos anteriores, caso os efeitos da COVID-19 tenham

dado origem à existência de novos leitores ou alterado o grau de exigência dos existentes, sendo natural a adoção de percentagens mais reduzidas em entidades sujeitas a elevado escrutínio e com impactos significativos observáveis decorrentes da pandemia.

Materialidade de execução

Após definir a materialidade global, o auditor/revisor deverá definir a materialidade para cada classe ou conta. Este nível de materialidade é mais reduzido que o anterior e a sua definição depende de fatores como o conhecimento que o auditor/revisor tem da entidade e a natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores (corrigidas ou não corrigidas). Consequentemente, a determinação da materialidade de execução não é um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. Ainda assim, as orientações das metodologias definidas pelas firmas de auditoria e alguns artigos/livros dessa matéria tendem a cingir o nível de materialidade de execução a uma percentagem de 50% a 75% da materialidade global. O atual contexto de pandemia da COVID-19, para além dos impactos negativos provocados pela disrupção total ou parcial de alguns setores de atividade, também veio trazer alterações na organização e forma

de funcionar de diversas entidades, tais como: o aumento exponencial dos serviços à distância (teletrabalho), a crescente aceleração do comércio eletrónico (e-commerce) e o aparecimento de novos produtos e soluções como tendências emergentes do atual contexto (máscaras, viseiras, álcool gel, pagamentos virtuais, entre outros).

Tendo em conta as considerações expostas acima, e ainda que estejamos perante uma auditoria recorrente, o atual contexto pandémico obriga o auditor/revisor a considerar se deve ou não reduzir os níveis da materialidade de execução, o que deverá suceder nas seguintes circunstâncias:

- Alterações significativas na organização da entidade decorrentes da COVID-19 e consequentemente no conhecimento que o auditor/revisor tem sobre a entidade;
- Aumento da vulnerabilidade de determinadas rubricas conterem mais distorções face a um contexto não pandémico.

No quadro em baixo apresentam-se dois exemplos ilustrativos da forma como o auditor/revisor pode documentar os julgamentos utilizados no cálculo da materialidade, em face das circunstâncias extraordinárias do atual contexto que vivemos.



Exemplos práticos do cálculo da materialidade

A Entidade XPTO tem como atividade principal o comércio de vestuário em duas lojas físicas nos grandes centros comerciais. O capital social é dividido por dois sócios privados e o endividamento é reduzido. Decorrente dos efeitos da pandemia, foi possível antecipar um resultado negativo em consequência de uma redução significativa das vendas (devido ao encerramento temporário das lojas físicas e às restrições de lotação no interior da loja que reduziram o tráfego de clientes). Do ponto de vista da liquidez, a entidade recorreu a apoios do Governo como o layoff simplificado e utilizou fundos próprios para liquidar as suas obrigações, sem recorrer a novos financiamentos. Nas auditorias dos anos N-1 e N-2, o indicador utilizado no cálculo da materialidade foi o limite máximo do volume de negócios e a percentagem utilizada no cálculo da materialidade de execução foi de 75%.

A Entidade XYZ detém e explora uma unidade hoteleira em Lisboa. O capital social é detido por 5 sócios privados e o balanço apresenta um financiamento de elevado montante para adquirir e remodelar o imóvel que funciona como hotel (imóvel dado como garantia). Durante a fase do planeamento, foi possível observar alguns impactos decorrentes da pandemia, nomeadamente um resultado negativo em consequência de uma redução drástica das vendas (taxa de ocupação do hotel muito reduzida face ao ano anterior). No que toca à posição financeira, foi possível observar uma deterioração dos rácios de liquidez e um aumento do endividamento para fazer face às responsabilidades de curto prazo (dívida sujeita ao cumprimento de “debt covenants”). Em resposta à pandemia, a entidade recorreu a apoios do Governo como o layoff simplificado e linhas de crédito e, também aderiu às moratórias dos créditos. Nas auditorias dos anos N-1 e N-2, o indicador utilizado no cálculo da materialidade foi o limite máximo do Resultados antes de impostos e a percentagem utilizada no cálculo da materialidade de execução foi de 75%.

Entre os principais indicadores destas empresas salientam-se os seguintes:

Indicador	Entidade XPTO			Entidade XYZ		
	Ano N (previsão)	Ano N-1 (real)	Ano N-2 (real)	Ano N (previsão)	Ano N-1 (real)	Ano N-2 (real)
Ativo	3 950 000	4 050 000	2 950 000	36 250 000	41 700 000	42 500 000
Capital Próprio	1 995 000	2 145 000	1 650 000	11 036 980	18 324 980	17 745 000
Volume de negócios	3 200 000	5 520 000	5 410 000	2 120 000	12 340 000	10 720 000
RAI	-125 000	476 000	358 000	-7 288 000	1 320 000	1 020 000

Em face do enquadramento efetuado e dos indicadores evidenciados e sabendo que as entidades dispõem de um adequado sistema de controlo interno (sem alterações significativas decorrentes da pandemia), o auditor/revisor poderia fundamentar o cálculo da materialidade da seguinte forma:

Entidade XPTO:

Nesta entidade, é possível constatar que os principais impactos da pandemia foram nos indicadores de resultados (RAI) e atividade (vendas). Ainda assim, apesar do encerramento temporário durante o período de confinamento, a Entidade conseguiu retomar a sua atividade e perspetivar resultados pouco negativos, tendo em conta as circunstâncias provocadas pela pandemia. Em face desta análise, apesar de existirem impactos covid, o indicador utilizado nos anos anteriores mantém-se relevante e, como tal, o auditor/revisor deve considerar a manutenção do mesmo critério em detrimento de outro qualquer. No que se refere à percentagem a aplicar para calcular a materialidade global, o auditor/revisor pode optar por manter o limite máximo, uma vez que não houve um aumento do escrutínio por parte dos leitores (ie. não se verificam novos leitores para além dos acionistas). No que se refere à materialidade de execução, o auditor/revisor não deverá deixar de equacionar uma percentagem de 50%, pois apesar da entidade ter sido capaz de liquidar as suas obrigações com recursos financeiros próprios, não deverá ser ignorada a suscetibilidade de determinadas rubricas conterem mais distorções em função dos impactos da COVID-19 (que foram significativos para a redução da atividade).

Critério/Limite	Ano N (previsão)	Ano N-1 (real)	Ano N-2 (real)
	Volume de negócios (Lim. Max. 2%)	Volume de negócios (Lim. Max. 2%)	Volume de negócios (Lim. Max. 2%)
Materialidade	64 000,00	110 400,00	108 200,00
Mat. Execução	50%	75%	75%
	32 000,00	82 800,00	81 150,00

Entidade XYZ:

Em face das circunstâncias provocadas pela pandemia, verifica-se que os dados previsionais para o ano N apresentam um volume de negócios praticamente irrelevante face ao ano anterior e um RAI negativo. Deste modo, nesta entidade o auditor/revisor deve considerar a alteração do indicador de referência para o cálculo da materialidade. Assumindo que a normalização do volume de negócios não é uma alternativa válida (pois não é possível validar a fiabilidade da informação prospetiva disponível para efetuar esse exercício), uma alternativa a considerar seria a opção por um indicador de estrutura, nomeadamente o total do ativo que é aquele que apresenta menos volatilidade e inclui um saldo relevante referente a um imóvel dado como garantia do financiamento. No que se refere à percentagem a aplicar para calcular a materialidade global, o auditor/revisor deve considerar a utilização do limite mínimo, uma vez que houve um aumento do escrutínio por parte dos credores devido ao agravamento do endividamento e dos indicadores operacionais e de solvabilidade. No que se refere à materialidade de execução, o auditor/revisor deverá considerar uma percentagem de 50%, pois neste caso em concreto é evidente que os impactos da COVID-19 vieram aumentar a vulnerabilidade de determinadas rubricas conterem mais distorções.

	Ano N (previsão)	Ano N-1 (real)	Ano N-2 (real)
Critério/Limite	Ativo (Lim. Min. 1%)	Volume de negócios (Lim. Max. 2%)	Volume de negócios (Lim. Max. 2%)
Materalidade	277 500,00	326 800,00	314 400,00
Mat. Execução	50%	75%	75%
	138 750,00	245 100,00	235 800,00

3.2. Identificação e avaliação dos riscos

De acordo com o parágrafo 5 da ISA 315, o auditor/revisor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção. Neste sentido, o auditor/revisor deverá utilizar a documentação preparada no conhecimento do negócio, as conclusões obtidas nos procedimentos de revisão analítica e nas indagações efetuadas para suportar as avaliações do risco que efetuou.

No atual contexto, os principais fatores de risco de fraude a considerar pelo auditor/revisor decorrente dos potenciais efeitos da pandemia, podem incluir:

- Acesso a apoios do Governo e linhas de financiamento mediante prestação de informações falsas;
- Dificuldades no processo de confirmação externa;
- Atrasos não usuais na receção de documentos e esclarecimentos;
- Dificuldade de acesso a documentos originais;
- Derrogação dos controlos por parte do órgão de gestão.

No que respeita à avaliação do risco de distorção material, o auditor/revi-

sor deverá prestar especial atenção aos possíveis impactos decorrentes da COVID-19, nos temas que se relacionam com os seguintes aspetos:

- Alterações nas operações e fontes de composição do rédito;
- Alterações no ambiente de controlo interno;
- Incerteza e complexidade acrescida nas estimativas contabilísticas;
- Transações não usuais (incluindo as com partes relacionadas).

Perante as atuais circunstâncias extraordinárias em que vivemos, alguns procedimentos de avaliação de risco apresentam-se especialmente relevantes para identificar e avaliar riscos de distorção material, nomeadamente a análise de informação pública relevante e atualizada sobre os efeitos disruptivos da pandemia e respetivos impactos nos agentes económicos; a análise dos rácios de liquidez correntes e prospetivos das entidades e a execução de procedimentos analíticos. Em auditorias recorrentes, a expectativa do auditor/revisor seria utilizar o conhecimento obtido em anos anteriores na identificação dos riscos do período corrente, contudo, devido à conjuntura atípica atual, antes de utilizar o conhecimento e experiência do passado, o auditor/revisor deve avaliar se a informação obtida em anos anterior se mantém

válida e útil. As principais considerações do auditor/revisor sobre os impactos da pandemia na sua estratégia de auditoria a seguir, devem ser incluídas nos temas debatidos nas reuniões de equipa e também nas reuniões com o órgão de gestão.

Em face ao atual contexto que vivemos, apresenta-se abaixo um conjunto de riscos que certamente serão comumente identificados nas auditorias subsequentes ao aparecimento do vírus (em ambiente pandémico), decorrente dos impactos significativos provocados pela pandemia, bem como os respetivos impactos ao nível das contas e asserções.

"Em auditorias recorrentes, a expectativa do auditor/revisor seria utilizar o conhecimento obtido em anos anteriores na identificação dos riscos do período corrente, contudo, devido à conjuntura atípica atual, antes de utilizar o conhecimento e experiência do passado, o auditor/revisor deve avaliar se a informação obtida em anos anterior se mantém válida e útil."

N.º	Tipo de risco	Designação	Descrição Risco	Impacto ao nível das contas/asserções	
1	RDM devido a fraude (ISA 240)	Derrogação dos controlos pela gestão (manipulação de resultados)	Manipulação deliberada das rubricas de resultados e/ou balanço, por via de operações com partes relacionadas ou transações não usuais, com a finalidade de melhorar a qualidade do relato, ou em alternativa, piorar a situação financeira para permitir o acesso aos apoios de assistência governamental no âmbito da COVID-19.	Demonstrações financeiras ao nível global	
2	RDM devido a fraude (ISA 240)	Incorreto reconhecimento do rédit	As alterações nas operações e fontes de composição do rédit, motivadas pela pandemia, podem levar ao incorreto reconhecimento do rédit, seja de forma deliberada (fraude) ou involuntária (erro).	Vendas (71) Prestações de serviços (72) Subsídios à exploração (75)	Ocorrência (O) Plenitude (P) Classificação (C) Apresentação (A)
3	RDM	Recuperabilidade impostos diferidos ativos	Os efeitos da pandemia podem dar origem a alterações nas estimativas de resultados tributáveis futuros, e desta forma colocar em causa a recuperação dos ativos por impostos diferidos no prazo de reporte previsto.	Ativos por impostos diferidos (2741)	Valorização (V)
4	RDM	Imparidade de goodwill e participações financeiras	Os testes de imparidade ao goodwill e às participações financeiras são por norma materializados em planos de negócio, que incorporam julgamentos e pressupostos complexos, associados a taxas de desconto, taxas de crescimento e margens perspectivadas. Em face dos impactos observáveis e das incertezas quanto ao futuro provocadas pela pandemia, o órgão de gestão deverá rever as projeções tendo por base novas informações que deverão assentar em dados credíveis e pressupostos fundamentados.	Goodwill (44) Participações financeiras (41)	Valorização (V) Apresentação (A)
5	RDM	Incorreta valorização dos inventários	Inventários com baixa rotação decorrente dos impactos da COVID-19 e sem registo de ajustamento de imparidade. e/ou Incorreta valorização dos inventários por via da imputação de gastos de subactividade ao produto acabado (capacidade instalada não foi utilizada no seu nível normal por força dos efeitos da COVID-19).	Inventários (32) Variação da produção (73)	Valorização (V)
6	RDM	Imparidade de contas a receber	Sobrevalorização do ativo, decorrente do aumento do risco de incobrabilidade sobre as contas a receber, particularmente no que respeita às entidades que operam nos setores mais afetados pela COVID-19, que tendem a apresentar problemas de liquidez e uma situação económico-financeira mais vulnerável.	Clientes (21) Outros devedores (2781)	Valorização (V)
7	RDM	Imparidade de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis	Investimentos em ativos duradouros que foram realizados no pressuposto da viabilidade com determinados níveis de faturação e atividade pré-pandemia, os quais podem ser difíceis de atingir no atual contexto de pandemia e desta forma aumentar o risco de imparidade, que resulta na sobrevalorização do ativo. e/ou Para fazer face à pandemia, o órgão de gestão pode adotar uma estratégia de alienação de ativos, podendo existir o risco de estes não estarem devidamente classificados e mensurados à luz do referencial contabilístico aplicável (nomeadamente no que toca à temática dos ativos não correntes detidos para venda).	Ativos fixos tangíveis (43) Ativos intangíveis (44) Ativos não correntes detidos para venda (46)	Valorização (V) Classificação (C) Apresentação (A)
8	RDM	Litígios e contingências	Potencial aumento do risco de litigância decorrente dos efeitos da COVID-19, seja pelo incumprimento de contratos comerciais ou pelo aparecimento de contratos onerosos. e/ou Implementação de planos de reestruturação por parte do órgão de gestão para fazer face aos efeitos negativos da COVID-19.	Provisões (29)	Plenitude (P) Valorização (V) Apresentação (A)

3.3. Resposta aos riscos

Na fase de planeamento da auditoria, para além do cálculo da materialidade e da avaliação do risco, é igualmente importante entender a correlação entre as duas componentes do risco de distorção material, ou seja, o risco inerente e o risco de controlo, bem como o impacto da sua relação na estratégia global de audi-

toria, mais propriamente na resposta do auditor/revisor aos riscos identificados. Percebe-se que a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a executar derivam da avaliação de risco efetuada pelo auditor/revisor. Certamente que a maioria dos riscos identificados no quadro anterior já seriam riscos de distorção material numa auditoria recorrente num ambiente não pandé-

mico. Ainda assim, esta situação não invalida que o auditor/revisor não ajuste a resposta de auditoria em função dos desenvolvimentos e impactos relevantes provocados pela COVID-19. Neste sentido, os impactos observáveis e as incertezas associadas aos potenciais impactos futuros da pandemia fazem com que o auditor/revisor deva dedicar especial importância à resposta aos riscos

supramencionados, os quais estão, na sua maioria, diretamente relacionados com áreas que envolvem estimativas contabilísticas significativas, nomeadamente:

- Revisão das estimativas existente em função dos impactos da COVID-19;
- Exposição da entidade a mercados significativamente afetados;
- Incerteza e complexidade acrescida na estimação de eventos futuros.

Com vista a reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o auditor/revisor deve determinar respostas globais aos riscos avaliados ao nível das demonstrações financeiras e respostas específicas aos riscos avaliados ao nível da asserção.

Nesta conformidade, devido à conjuntura atípica do atual contexto pandémico, o auditor/revisor deverá rever e atualizar o

conhecimento e experiência obtidos em auditorias de anos anteriores, em linha com as circunstâncias atuais provocadas pela pandemia.

No quadro em baixo são apresentados alguns exemplos de procedimentos substantivos, os quais visam dar uma resposta direcionada aos riscos de distorção material resultantes dos efeitos da COVID-19, conforme identificados anteriormente.

N.º	Designação do risco	Resposta de auditoria
1	Derrogação dos controlos pela gestão (manipulação de resultados)	• Aumentar o envolvimento dos elementos mais seniores da equipa na execução dos procedimentos relacionados com estimativas contabilísticas e aumentar a supervisão do trabalho executado pelos membros mais juniores; • Reforçar os procedimentos de confirmação externa sobre rubricas e transações materiais no período ao invés de confiar apenas em informação fornecida pela gestão (incluindo partes relacionadas); • Execução de procedimentos analíticos a um nível de desagregação elevado e com especial enfoque em transações não usuais, transações perto do final do ano e transações sem racional de negócio aparente; • Aumentar a profundidade e extensão dos procedimentos substantivos em rubricas afetadas por riscos de distorção material elevado, dando particular atenção à fiabilidade e autenticidade da prova fornecida pelo órgão de gestão.
2	Incorreto reconhecimento do rédito	• Obter conhecimento sobre as novas fontes de rédito e processos de negócios emergentes durante o atual contexto pandémico (se aplicável); • Testes de detalhe a transações ocorridas no período, para uma amostra aleatória, confrontando dados dos principais documentos relevantes do processo (geralmente, nota de encomenda, fatura e guia de remessa); • Procedimentos analíticos com elevado grau de desagregação que permitam comparar vendas mensais com o período homologado, incluindo por exemplo uma análise por localização, produto e/ou por cliente; • Análise documental e teste ao rédito dos subsídios à exploração obtidos ao abrigo da assistência governamental no âmbito da pandemia COVID-19 (por exemplo, confrontação dos réditos com os gastos subsidiados e validação dos critérios de elegibilidade das candidaturas); • Reconciliação entre a informação contabilística e os dados reportados à Autoridade Tributária.
3	Recuperabilidade impostos diferidos ativos	• Obtenção dos planos de negócios preparados pelo órgão de gestão, com as projeções de resultados tributáveis futuros devidamente atualizados de acordo com as circunstâncias do atual contexto pandémico; • Considerar os efeitos da pandemia nas indagações ao órgão de gestão quanto à razoabilidade das projeções apresentadas nos planos de negócios. Nas entidades com elevada exposição aos setores mais afetados pela COVID-19, garantir que as projeções futuras estão fundamentadas e alinhadas com dados externos em relação às expectativas futuras de retoma e evolução dos referidos setores, em detrimento de considerações sobre dados internos e informação histórica; • No caso particular dos prejuízos fiscais, avaliar se os efeitos da pandemia nas projeções futuras colocam (ou não) em causa a recuperação dos ativos por impostos diferidos dentro dos prazos de reporte em causa.
4	Imparidade de goodwill e participações financeiras	• Considerar os efeitos da pandemia na avaliação dos critérios definidos para determinar as unidades geradoras de caixa (ie. alteração e surgimento de novos negócios); • Obtenção dos modelos de imparidade utilizados para determinar a quantia recuperável de cada unidade geradora de caixa e teste à correção aritmética dos referidos modelos; • Avaliação dos pressupostos subjacentes aos modelos, nomeadamente, as taxas de desconto, taxas de crescimento, perpetuidade e margens perspectivadas. Por se tratar de uma área de elevado julgamento e estimativa, garantir que as estimativas utilizadas incorporam informação de dados externos recentes e perspetivos sobre desenvolvimentos futuros (ainda que incertos) em detrimento de considerações sobre dados fabricados internamente e/ou informação histórica. Garantir que são reconhecidas perdas por imparidade quando o valor de recuperação de um dado ativo ou conjunto de ativos se demonstra inferior ao seu valor contabilístico; • Obtenção dos documentos de prestação de contas das participadas e análise da situação económico-financeira destas (ie. rácios de liquidez, solvabilidade e rentabilidades).
5	Incorreta valorização dos inventários	• Testes à rotação dos artigos em inventários (confrontação das listagens de inventários com o ano anterior e identificação de artigos com poucos fluxos de venda face à quantidade em armazém); • Testes à realização dos inventários (ie. analisar as vendas do ano subsequente e garantir que o preço de venda praticado se revela superior ao preço de custos dos artigos em inventários); • Procedimentos analíticos nas rubricas de produto acabado que incluam a confrontação dos preços unitários dos artigos em inventários com os preços do ano anterior (aumentos nos preços de custo unitários devem ser justificados por fatores não relacionados com a imputação de gastos de subatividade devido aos efeitos disruptivos da pandemia); • Testes aritméticos relativamente aos cálculos da produção acabada, salvaguardado que a quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência da baixa produção durante o período de pandemia COVID-19.

N.º	Designação do risco	Resposta de auditoria
6	Imparidade de contas a receber	• Teste à antiguidade de saldos de contas a receber (ie. desagregação dos movimentos em aberto à data de relato por antiguidade e análise das situações com antiguidade significativa, por exemplo, saldos vencidos com mais de 90 dias); • Procedimentos de revisão analítica sobre as contas a receber, particularmente sobre os saldos a receber de entidades que operam nos setores mais afetados pela pandemia; • Análise e obtenção de prova de auditoria que suporte a recuperabilidade dos saldos de contas a receber com antiguidade significativa, por exemplo: garantias bancárias, planos de pagamento em cumprimento, entre outra informação relevante que possa estar na posse do órgão de gestão.
7	Imparidade de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis	• Obtenção dos planos de negócios preparados pelo órgão de gestão, com as projeções futuras que suportam a recuperabilidade dos investimentos em causa; • Avaliação dos pressupostos subjacentes aos referidos planos de negócios, nomeadamente, as taxas de desconto, taxas de crescimento e margens perspectivadas. Por se tratar de uma área de elevado julgamento e estimativa, garantir que as estimativas utilizadas incorporam informação de dados externos recentes e perspetivos sobre desenvolvimentos futuros (ainda que incertos) em detrimento de considerações sobre dados fabricados internamente e/ou informação histórica. Garantir que são reconhecidas perdas de imparidade quando o valor de recuperação de um dado ativo ou conjunto de ativos se demonstra inferior ao seu valor contabilístico; • Indagação junto do órgão de gestão quanto às diversas estratégias e ações a levar a cabo para fazer face aos efeitos da pandemia COVID-19 (ie. alienação de ativos que devam ser classificados como ativos não correntes para venda).
8	Litígios e contingências	• Procedimentos de circularização dos advogados e departamento jurídico interno (ponderar incluir indagações especificamente relacionadas com o atual contexto de pandemia e existência de potenciais litígios); • Análise dos principais contratos com clientes e fornecedores no sentido de identificar cláusulas contratuais que possam dar origem a potenciais responsabilidades em virtude da suspensão da atividade ou interrupção da cadeia de fornecimento devido à COVID-19; • Indagação junto do órgão de gestão quanto às diversas estratégias e ações a levar a cabo para fazer face aos efeitos da pandemia COVID-19 (ie. reestruturação); • Teste aos encargos com o despedimento de colaboradores (no caso de uma reestruturação).

3.4. Controlo interno

A avaliação que o auditor/revisor faz do ambiente de controlo interno da entidade tem influência significativa na abordagem geral a adotar, a qual poderá dar ênfase aos procedimentos substantivos (abordagem substantiva) ou adotar uma abordagem com testes aos controlos e procedimentos substantivos (abordagem combinada).

Caso o auditor/revisor opte por uma estratégia combinada de procedimentos substantivos e testes aos controlos, é imprescindível que este conceba testes que lhe permitam avaliar a eficácia operacional dos controlos da entidade na prevenção, deteção e correções de distorções ao nível da asserção, também conhecidos por testes aos controlos. Caso a conclusão sobre a eficácia operacional dos controlos testados seja positiva, o risco de controlo será considerado baixo e o risco de distorção material será mais reduzido. Em sentido inverso, se a conclusão sobre a eficácia operacional dos controlos não for positiva ou caso o auditor/revisor tenha optado por seguir uma abordagem substantiva e não executar testes aos controlos à partida, o risco de controlo será considerado alto e o

risco de distorção material tenderá a ser mais alto.

"...nos casos em que o auditor/revisor optou por seguir uma abordagem de auditoria combinada, será necessário avaliar se os efeitos da COVID-19 tiveram ou não impactos ao nível do controlo interno e consequentemente nas conclusões da avaliação do risco de controlo."

No atual contexto pandémico, a avaliação do auditor/revisor sobre o controlo interno assume especial importância, pois aquilo que foi o conhecimento obtido em anos anteriores pode não ser aplicável ao momento atual, isto porque os efeitos da pandemia vieram trazer alterações na organização e forma de funcionar das diversas entidades, tais como o aumento exponencial dos serviços à distância (teletrabalho), a crescente aceleração do comércio eletrónico (e-commerce) e o aparecimento de novos produtos e solu-

ções como tendências emergentes do contexto de pandemia (máscaras, viseiras, álcool gel, pagamentos virtuais, entre outros).

Desta forma, nos casos em que o auditor/revisor optou por seguir uma abordagem de auditoria combinada, será necessário avaliar se os efeitos da COVID-19 tiveram ou não impactos ao nível do controlo interno e consequentemente nas conclusões da avaliação do risco de controlo. Deste modo, o auditor/revisor deverá garantir que os efeitos da pandemia não tiveram impactos sobre a conceção, implementação e operacionalidade dos controlos a testar, por exemplo:

- Suspensão de controlos temporariamente por indisponibilidade de pessoal chave do cliente (ie. isolamentos profiláticos);
- Ausência de procedimentos de revisão e/ou suspensão de atividades de controlo e monitorização durante um período do ano em face das adaptações ao regime do teletrabalho (ie. particularmente no período de confinamento obrigatório);
- Existência ou não de controlos compensatórios que possam ser testados;

- Adequabilidade de manter um eventual plano de rotação à eficácia operacional dos controlos por um período não superior a três anos.

Assim, sempre que o auditor/revisor não consiga depositar confiança nos controlos decorrente das alterações provocadas pela pandemia, deverá considerar esse impacto na avaliação dos riscos de distorção material e avaliar a possibilidade de prosseguir o seu trabalho, com base numa estratégia combinada de procedimentos substantivos e testes aos controlos. Nas situações em que não seja possível validar a operacionalidade dos controlos (risco de controlo alto), os riscos de distorção material serão mais elevados e o caminho será a abordagem substantiva que implicará testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos detalhados e profundos na sua natureza e extensão e com recurso a amostras de maior dimensão. Por último, nas situações em que uma abordagem meramente substantiva não seja suficiente para garantir a prova necessária, o auditor/revisor deve equacionar a possibilidade de estar perante uma limitação de âmbito.

"...sempre que o auditor/revisor não consiga depositar confiança nos controlos decorrente das alterações provocadas pela pandemia, deverá considerar esse impacto na avaliação dos riscos de distorção material..."



3.5. Avaliação do princípio da continuidade

Ao preparar as demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve avaliar a capacidade da entidade prosseguir as operações em continuidade e se esse pressuposto é apropriado.

Dada a imprevisibilidade sobre os impactos futuros da COVID-19, poderão existir incertezas materiais, as quais provocam

dúvidas sobre a capacidade da entidade operar sob o pressuposto da continuidade, sendo crucial tomar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é, pelo menos, mas não limitado a doze meses a partir da data do balanço. Nestas circunstâncias, a avaliação feita pelo auditor/revisor para concluir sobre a avaliação do uso do pressuposto da continuidade deverá incluir evidência suficiente e apropriada quanto aos potenciais impactos da COVID-19 nos seguintes fatores:

Operacionais	• O setor e a geografia em que a entidade opera foram seriamente afetados pela pandemia. • O setor e a geografia em que operam os clientes e fornecedores da entidade foram seriamente afetados pela pandemia. • A capacidade financeira dos clientes em manter as encomendas e em pagar as dívidas deteriorou-se. • A capacidade dos fornecedores em abastecer a entidade e em conceder crédito foram prejudicados.
Financeiros	• Os resultados intercalares apurados ou estimados são fortemente negativos. • Os fluxos de caixa atuais e previstos para os próximos meses são negativos. • A adesão ao diferimento do pagamento e impostos e/ou às moratórias dos financiamentos poderão ter impacto na liquidez de períodos futuros. • Dificuldades no acesso ao crédito, seja pela impossibilidade de recorrer às linhas de crédito do governo seja junto da banca que exige mais garantias em novos financiamentos ou que não permite a renovação de linhas de crédito existentes. • Os rácios de liquidez e solvabilidade estão a degradar-se. • Os acionistas não apresentam disponibilidade financeira para prestar apoio financeiro.
Outros	• Aumento do risco de litigância por incumprimentos contratuais devido à pandemia. • A força de trabalho ficou reduzida substancialmente (isolamentos profiláticos) • A atividade da entidade não está coberta pelas medidas de apoio governamentais.

Tendo por base os principais efeitos observáveis e conhecidos da COVID-19, o quadro abaixo apresenta alguns acontecimentos ou condições que podem colocar em causa o princípio da continuidade, nomeadamente:

Acontecimento ou condição	Matérias a considerar pelo auditor
Perda de um grande mercado, de um grande cliente, de rendimento ou redução da força de trabalho	Órgão de gestão (OG) considerou o impacto de: - Perdas no rendimento - Planos para enfrentar quebra de atividade - Cadeia de produção/venda/transporte - Quebra de capacidade produtiva derivada de redução de trabalho - Subsídios e outras ajudas atribuídas pelo Governo - Tempo necessário para retoma da atividade normal
Deterioração significativa no valor de ativos usados para gerar fluxos de caixa	- Razoabilidade dos pressupostos usados pelo OG e sua consistência dos pressupostos com outros dados e informações; - Utilização de um especialista para ajudar no cálculo das projeções, que pressupostos utilizou; - Se foi tida em conta a incerteza presente nos mercados específicos.
Deterioração significativa no valor de ativos correntes – Inventários	- Como o OG considerou o impacto de abates ou desvalorizações de inventários - Como a interrupção da atividade continuará a afetar a entidade mesmo quando estiver reposta a normalidade nos abastecimentos
Risco de crédito das contrapartes	Forma como o OG avaliou a recuperabilidade dos ativos financeiros, incluindo se os pressupostos usados são razoáveis e consistentes com outra informação conhecida do auditor.
Adiamento do lançamento de novos produtos ou serviços	- Forma como o OG avaliou a solvência de longo prazo, incluindo as comunicações que efetuou com os seus bancos relativamente a esta matéria e às garantias prestadas. - Forma como o OG efetuou testes de esforço para ajudar a compreender os riscos de insolvência e se foram usados pressupostos que reflitam apropriadamente as circunstâncias possíveis.
Solvência da entidade	- Forma como o OG avaliou a solvência de longo prazo, incluindo as comunicações que efetuou com os seus bancos relativamente a esta matéria e às garantias prestadas; - Forma como o OG efetuou testes de esforço para ajudar a compreender os riscos de insolvência e se foram usados pressupostos que reflitam apropriadamente as circunstâncias possíveis.
Aumento do risco de litigância	Forma como o OG avaliou o impacto de possíveis incumprimentos contratuais em virtude da suspensão da atividade ou rutura da cadeia de fornecimento;

As situações identificadas no quadro acima podem não ser suficientes para dar origem, por si só, à necessidade do auditor/revisor efetuar considerações na seção do seu relatório denominada por “incerteza material relacionada com a continuidade”. Desta forma, as situações apresentadas no quadro acima são condições que podem indiciar sobre uma eventual incapacidade ou dificuldade de determinada entidade prosseguir as suas operações em continuidade. Ainda assim, estas devem ser avaliadas pelo auditor/revisor em conjunto com outras, por exemplo, se existe um plano de negócios coerente e credível para o futuro para fazer face aos impactos da pandemia. De acordo com as ISA e conforme também se sucede num ambiente não pandémico, na avaliação do pressuposto da continuidade, o auditor/revisor deve sempre tomar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é, pelo

menos, mas não limitado a doze meses a partir da data de balanço.

No atual contexto de pandemia, o auditor/revisor deverá estar consciente de que a utilização de informações ou pressupostos de anos anteriores por parte da gestão para fazer projeções sobre o futuro pode ser inapropriado. Desta forma, a análise que o auditor/revisor faz à avaliação feita pelo órgão de gestão relativamente ao princípio da continuidade deverá privilegiar a credibilidade das fontes de informação e o rigor dos pressupostos, ou seja, sempre que possível será recomendável a utilização de dados recentes, atualizados e prospetivos sobre desenvolvimentos futuros (ainda que incertos) em detrimento de informação histórica (por exemplo, basear as projeções futuras em recentes desenvolvimentos verificados após o início da pandemia). Ainda que as condições apresentadas no quadro anterior não deem origem, por si

só, a um problema de continuidade, nas situações em que tal seja pertinente, o auditor/revisor pode sempre articular as referidas condições com as dúvidas significativas sobre a continuidade divulgadas pelo órgão de gestão nas notas anexas às demonstrações financeiras e apresentar uma incerteza material relacionada com a continuidade no seu relatório.

A incerteza que prevalece sobre o atual contexto em que vivemos, quer acerca do futuro da economia em geral, quer acerca do reforço ou cessação das ajudas governamentais, pode levar alguns órgãos de gestão a uma resistência ou dificuldade acrescida em prepararem projeções que sustentem a sua avaliação sobre a continuidade das operações. Na eventualidade do órgão de gestão não estar em condições de preparar um plano de negócios coerente e credível para dar resposta aos futuros efeitos da pandemia, ainda que informal, o auditor/revisor deve

ponderar o impacto que essa limitação ou omissão possa ter no seu relatório, conforme abordado mais à frente.

3.6. Distorções não corrigidas

De acordo com a ISA 450, o auditor/revisor deve determinar se as distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, são materiais. Ao fazer esta determinação, o auditor/revisor deve considerar:

- a) A dimensão e natureza das distorções (não só em relação a classes de transações, saldos de contas ou divulgações específicas, mas também em relação às demonstrações financeiras como um todo), bem como as circunstâncias particulares da sua ocorrência;

- b) O efeito de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores nas classes de transações, saldos de contas ou divulgações relevantes e nas demonstrações financeiras como um todo.

O auditor/revisor deve antecipar tão cedo quanto possível as conclusões dos seus testes, para que consiga comunicar ao órgão de gestão, em tempo oportuno, todas as distorções identificadas durante a auditoria. Este diálogo revela-se bastante importante e contribuiu para que atempadamente o órgão de gestão possa corrigir essas distorções.

Conforme já sucedia num contexto não pandémico, antes de apreciar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor/revisor deve reapreciar a materialidade determinada de acordo com a ISA 320 para confirmar se continua apropriada no contexto dos resultados financeiros reais

da entidade. No entanto, no atual contexto pandémico que vivemos e conforme mencionado anteriormente, é expectável assistirmos a uma redução significativa dos níveis de materialidade, particularmente nas empresas mais afetadas pela COVID-19. Nestes casos, o auditor/revisor deverá estar especialmente alerta para a possibilidade dos efeitos de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores, poderem tornar-se materiais no período corrente, em virtude da redução dos níveis de materialidade. Desta forma, é recomendável ao auditor/revisor efetuar esta avaliação tão cedo quanto possível (por exemplo, nas intervenções intercalares) para procurar a sua correção com a antecedência exigida.

No que se refere às distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores poderem tornar-se materiais no período corrente, destacam-se os seguintes exemplos ilustrativos:

Distorções factuais	Distorções de julgamento
Estas são as distorções sobre as quais não há dúvidas. Logo se constam do sumário das diferenças não corrigidas relativas a períodos anteriores, o auditor/revisor deve obrigatoriamente considerar o seu efeito nos resultados no período corrente.	Estas distorções decorrem dos julgamentos do órgão de gestão que o auditor/revisor considera não razoáveis ou inapropriados. Ainda que constem do sumário das diferenças não corrigidas relativas a períodos anteriores, o seu efeito só deverá ser equacionado no período corrente caso o julgamento do auditor/revisor se mantenha válido (caso contrário, o julgamento do órgão de gestão estava correto e o efeito daquela distorção não deverá ser considerado no período corrente).
Exemplo: Na auditoria do ano N-1, o auditor identificou um passivo omissivo relacionado com uma fatura de fornecedores datada de janeiro de N, que faz referência a serviços prestados no final do ano N-1. O órgão de gestão não registou o acréscimo de gasto para a referida fatura em N-1, tendo apenas registado a fatura e o respetivo gasto no ano N. O resultado do período de N-1 foi superior no montante da fatura em causa, e o resultado de N foi inferior em igual montante.	Exemplo: Na auditoria do ano N-1, o auditor identificou um saldo de clientes com antiguidade significativa, que de acordo com o seu julgamento foi considerado como estando em imparidade, contrariamente ao julgamento do órgão de gestão que esperava receber aquele montante no decorrer do ano N. Por sua vez, na auditoria do ano N, em face dos efeitos da pandemia, o cliente em causa entrou em insolvência e não liquidou a dívida, o que veio confirmar que o julgamento do auditor estava correto.

3.7. Relato e declarações escritas

De acordo com a ISA 700, o auditor/revisor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

À luz da ISA 706 e ISA 560, sem modificar a sua opinião, o auditor/revisor pode optar por incluir no seu relatório um parágrafo com uma clara referência para uma ou mais matérias apresentadas e divulgadas nas demonstrações financeiras, como forma de chamar a atenção dos leitores (vulgarmente designado por ênfase, ou também, incerteza material relacionada com a continuidade, caso a

matéria se relacione com dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade prosseguir a atividade). Estas matérias, mesmo que apropriadamente divulgadas nas demonstrações financeiras, caracterizam-se por ser de importância tal que são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos leitores.

Por sua vez, a ISA 705 determina que o auditor/revisor deve modificar a opinião no seu relatório nas seguintes circunstâncias:

- quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções identificadas, individualmente ou em agregado, são materiais, mas não profundas para as demonstrações financeiras (vul-

garmente designado por reserva por desacordo. Se impacto for profundo daria lugar a uma opinião adversa);

- quando, não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que lhe permitisse fundamentar a sua opinião, sendo esta limitação material, mas não profundo (vulgarmente designado por reserva por limitação de âmbito. Se impacto for profundo daria lugar a uma escusa de opinião).

No atual contexto que vivemos e com base nos dados conhecidos, podemos afirmar que a generalidade das entidades foi afetada pelos efeitos da pandemia, tanto em termos operacionais como económico-financeiros, contudo de formas e em escalas diferentes, sendo do conhe-

cimento generalizado que os setores ligados ao turismo são os mais afetados pela pandemia.

Nas auditorias com referência às contas de 2019, a pandemia COVID-19 foi um tema tratado tecnicamente como um evento subsequente não ajustável. Esta situação levou à generalidade das entidades a incluir divulgações nas demonstrações financeiras acerca dos impactos esperados provocados pela pandemia, ainda que incertos e difíceis de quantificar com base na informação disponível à data de aprovação das contas. Considerando este enquadramento, foram muitos os casos em que o auditor/revisor optou por incluir uma ênfase no seu relatório com uma chamada de atenção para as referidas divulgações, por considerar um tema de tal importância e fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos leitores.

Para as auditorias subsequentes ao aparecimento do vírus, este tema deixará

de ser tratado tecnicamente como um evento subsequente não ajustável e passará a ser tratado como um evento ocorrido no período, sobre o qual o auditor/revisor deverá dedicar o tempo e a atenção exigida, particularmente quanto aos temas e aspetos da estratégia da auditoria apresentados nos pontos anteriores deste artigo. Nestas circunstâncias, nas entidades mais afetadas pelos efeitos disruptivos da pandemia, torna-se provável que a COVID-19 venha a dar origem a opiniões modificadas a emitir pelo auditor/revisor, seja por falta de prova de auditoria suficiente e apropriada (por omissão de divulgações relacionadas com a continuidade e/ou dificuldade de acesso a determinadas informações), seja pela identificação de distorções (particularmente nas áreas de risco identificadas anteriormente). Esta decisão irá naturalmente depender do julgamento profissional que cada auditor/revisor fizer sobre a prova de auditoria obtida e tendo em

conta a materialidade em cada situação. Ainda assim, com base nas ISA, os quadros abaixo resumem os possíveis exemplos a considerar pelo auditor/revisor aquando da emissão do seu relatório. Apesar dos referidos exemplos terem sido adaptados ao atual contexto que vivemos, os mesmos também seriam aplicáveis num ambiente não pandémico.

"...nas entidades mais afetadas pelos efeitos disruptivos da pandemia, torna-se provável que a COVID-19 venha a dar origem a opiniões modificadas a emitir pelo auditor/revisor..."

Reservas por limitação por insuficiente prova de auditoria (ou Escusa de Opinião se material e profundo)

Acontecimentos ou condições	- Impossibilidade ou dificuldade não superável de assistir a contagens físicas de ativos e impossibilidade em fazer procedimentos alternativos. - Impossibilidade ou dificuldade não superável em fazer circularização a terceiros com resposta direta ao auditor. - Impossibilidade em fazer procedimentos alternativos. - Não foram recebidas as declarações escritas (DOG e outras específicas). Impossibilidade de confiar na operacionalidade dos controlos nos casos em que uma abordagem substantiva não seja suficiente.
Exemplo ilustrativo	Em virtude das restrições à circulação impostas pelo Governo no âmbito das medidas de prevenção e contenção da propagação do novo coronavírus (COVID-19), não nos foi possível assistir à verificação física dos inventários no final do período. Assim, não estamos em condições de formar opinião sobre os inventários a 31/12/N e, consequentemente, sobre o custo das mercadorias vendidas e consumidas e variação da produção do período.

Reservas por desacordo (ou Opinião Adversa se material e profundo)

Acontecimentos ou condições	- Omissão ou insuficiência significativa de divulgações. - Aplicação de políticas contabilísticas de forma não apropriada. - Distorção material nas contas da entidade ou das componentes.
Exemplo ilustrativo	Devido aos efeitos disruptivos da pandemia COVID-19, a Entidade foi forçada a encerrar temporariamente a sua fábrica durante um período de três meses por inexistência de encomendas de clientes. Esta situação levou a que o nível de produção do ano fosse significativamente inferior à capacidade normal instalada. Ainda assim, a quantia de gastos gerais de produção imputada à produção acabada teve por base a capacidade normal instalada e não o nível real de produção, contrariando o disposto no normativo contabilístico aplicável. Em resultado desta situação, os inventários e o resultado operacional da Entidade encontram-se sobreavaliados em [XXX] milhares de euros.

Continuidade – Parágrafo de ênfase

Acontecimentos ou condições	O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado, existe divulgação apropriada e suficiente e o auditor entende que o facto ou situação é merecedor de ser enfatizado.
Exemplo ilustrativo	Conforme descrito na nota [XXX], em março de 2020 foi declarada pela Organização Mundial de Saúde a pandemia resultante da disseminação do novo coronavírus (COVID-19). Esta situação teve impactos significativos na envolvente económica global, e consequentemente na atividade, liquidez e rentabilidade da Entidade. Nestas circunstâncias, a pandemia teve um impacto negativo nas receitas oriundas do setor do turismo na ordem dos [XXX] milhares o que contribuiu para que o resultado líquido do período fosse negativo em [XXX] milhares de euros. Em resposta aos efeitos negativos da pandemia, a Entidade adotou diversas medidas para assegurar o cumprimento das suas necessidades de tesouraria de curto prazo, das quais se destacam o acesso a medidas de apoio como o layoff simplificado e também a adesão às moratórias de créditos, ainda assim, em 31 de dezembro de N, o passivo corrente excede o ativo corrente em [XXX] milhares de euros. Apesar da incerteza quanto à extensão e ao grau de severidade dos efeitos da pandemia, o órgão de gestão entende que a Entidade, em resultado da estimativa que efetuou da evolução dos fluxos de caixa durante o período de doze meses após a data de aprovação das demonstrações financeiras, que contempla níveis de atividade idênticos aos registados recentemente desde o início da pandemia, dispõe de recursos adequados para manter as suas atividades, não existindo, por outro lado, intenção de cessar as mesmas no curto prazo. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria.

Continuidade – Secção de Incerteza Material

Acontecimentos ou condições	O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado, mas existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que colocam dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em prosseguir a atividade. O auditor faz esta comunicação nesta secção quando existe divulgação apropriada nos documentos de prestação de contas da entidade
Exemplo ilustrativo	Conforme descrito na nota [XXX], em março de 2020 foi declarada pela Organização Mundial de Saúde a pandemia resultante da disseminação do novo coronavírus (COVID-19). Esta situação teve impactos significativos na envolvente económica global, e consequentemente na atividade, liquidez e rentabilidade da Entidade. Nestas circunstâncias, a pandemia teve um impacto negativo nas receitas oriundas do setor do turismo na ordem dos [XXX] milhares de euros, o que contribuiu para que o resultado líquido do período fosse negativo em [XXX] milhares de euros. Em resposta aos efeitos negativos da pandemia, a Entidade adotou diversas medidas para assegurar as suas necessidades de tesouraria de curto prazo, das quais se destacam o acesso a medidas de apoio como o layoff simplificado e também a adesão às moratórias de créditos, ainda assim, em 31 de dezembro de N, o passivo corrente excede o ativo corrente em [XXX] milhares de euros. Na preparação da demonstração de fluxos de caixa previsionais que suporta a capacidade da Entidade continuar as suas operações até final do ano 2021, o órgão de gestão considera níveis de atividade em linha com a retoma prevista para o setor do turismo e a utilização de linhas de crédito contratadas ao abrigo das medidas de assistência governamental. As incertezas quanto à extensão temporal dos efeitos da pandemia indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade.

Continuidade – Opinião com reservas por desacordo (ou opinião adversa se material e profundo)

Acontecimentos ou condições	- O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado, mas existe uma incerteza material e tal incerteza não foi divulgada ou a divulgação é insuficiente. - O pressuposto da continuidade usado na preparação das demonstrações financeiras não foi apropriado. Exemplo: a entidade não conseguiu encontrar fontes de financiamento para continuar a atividade e decidiu encerrar.
Exemplo ilustrativo	Conforme descrito na nota [XXX], em março de 2020 foi declarada pela Organização Mundial de Saúde a pandemia resultante da disseminação do novo coronavírus (COVID-19). Esta situação teve impactos significativos na envolvente económica global e, consequentemente, na atividade, liquidez e rentabilidade da Entidade, levando ao encerramento temporário da unidade hoteleira detida pela mesma. Em resposta aos efeitos disruptivos da pandemia, a Entidade adotou diversas medidas para assegurar as suas necessidades de tesouraria de curto prazo, das quais se destacam o acesso a medidas de apoio como o layoff simplificado e também a adesão às moratórias de créditos. Ainda assim, a Entidade não conseguiu obter financiamentos alternativos. Esta situação indica que existe uma incerteza material e profunda que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade manter-se em continuidade e, por conseguinte, não estar em condições de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos nas circunstâncias do atual contexto atípico que o setor do turismo atravessa. As demonstrações financeiras não divulgam adequadamente esta matéria.

Continuidade – Opinião com reserva por limitação (ou escusa de opinião se material e profundo)

Acontecimentos ou condições	O pressuposto da continuidade foi usado na preparação das demonstrações financeiras e existe divulgação sobre a matéria, contudo o auditor não dispõe de informação suficiente e apropriada que permita avaliar e concluir da mesma forma que a Entidade. Exemplo: a entidade não preparou uma estimativa dos fluxos de caixa previsionais que suporte a capacidade em continuar as suas operações durante um período de doze meses após aprovação das contas, ou apesar de ter feito esse exercício, existe um conjunto de pressupostos que não podem ser apurados e validados com fiabilidade.
Exemplo ilustrativo	As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro requerem que o Conselho de Administração, ao avaliar se o pressuposto da Entidade em continuidade é apropriado, tome em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é, pelo menos, mas não limitado a doze meses a partir da data do balanço. Conforme divulgado no Relatório de Gestão e na nota [XXX], a pandemia resultante da disseminação do novo coronavírus (COVID-19) teve impactos significativos na envolvente económica global, e consequentemente na atividade, liquidez e rentabilidade da Entidade, levando ao encerramento temporário da unidade hoteleira detida pela mesma. Em resposta aos efeitos negativos da pandemia, a Entidade adotou diversas medidas para assegurar as suas necessidades de tesouraria de curto prazo, das quais se destacam o acesso a medidas de apoio como o layoff simplificado e a adesão às moratórias de créditos. O Conselho de Administração preparou uma demonstração de fluxos de caixa previsionais que suporta a capacidade da Entidade continuar as suas operações até final do ano 2021, no entanto, existe um conjunto de pressupostos que não podem ser apurados com fiabilidade, nomeadamente a expectativa de evolução das vendas e das margens e a consequente reativação do funcionamento em pleno da unidade hoteleira. No atual enquadramento de elevada imprevisibilidade quanto à extensão temporal dos efeitos da pandemia, não nos é possível concluir sobre se a adoção do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras referidas é apropriada.

No que toca às declarações escritas, o auditor/revisor pode e deve considerar necessário solicitar declarações adicionais ao órgão de gestão, dependendo das circunstâncias de cada entidade e do trabalho de auditoria desenvolvido. No atual contexto pandémico, será expectável que as referidas declarações escritas adicionais a solicitar pelo auditor/revisor, se relacionem com as seguintes temáticas:

- intenções do órgão de gestão quanto ao futuro sobre o pressuposto da continuidade das operações e acontecimentos subsequentes;
- principais fontes de incertezas quanto às estimativas contabilísticas;
- validade da prova de auditoria (em especial a que foi disponibilizada em formato eletrónico).

4. Impactos da COVID-19 no relato financeiro das entidades

Conforme referido anteriormente, a pandemia do novo coronavírus veio trazer novos desafios, quer para as empresas, quer para o auditor/revisor. No caso

concreto das empresas, o desafio comum passa por enquadrar a pandemia nas suas operações do curto e médio prazo, sendo expectável uma diversidade de áreas afetadas ao nível do relato financeiro. Nesta conformidade, nos habituais procedimentos de validação das demonstrações financeiras e respetivas divulgações, o auditor/revisor deverá antecipar junto do órgão de gestão a inclusão de divul-

gações apropriadas nas notas anexas às demonstrações financeiras, salvaguardando que estas descrevem adequadamente as circunstâncias do atual contexto pandémico, incluindo uma descrição dos riscos, estimativas e julgamentos relevantes utilizados na elaboração das contas, particularmente com relação aos temas que se apresentam no quadro abaixo.

"...o auditor/revisor deverá antecipar junto do órgão de gestão a inclusão de divulgações apropriadas nas notas anexas às demonstrações financeiras, salvaguardando que estas descrevem adequadamente as circunstâncias do atual contexto pandémico..."

Estimativas/Julgamentos	Divulgações a considerar
Pressuposto da continuidade	Na elaboração das demonstrações financeiras, o órgão de gestão deve avaliar a capacidade da Entidade operar sob o pressuposto da continuidade, sendo crucial tomar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é, pelo menos, mas não limitado a doze meses a partir da data do balanço. Dada a imprevisibilidade dos impactos da pandemia, poderão existir incertezas materiais que provocam dúvidas e incertezas sobre a capacidade da Entidade operar sob o referido pressuposto, pelo que, ainda que este pressuposto seja o adequado, será muito relevante a divulgação das incertezas nas notas às demonstrações financeiras.
Análise de imparidade: - Goodwill - Ativos fixos tangíveis - Ativos intangíveis - Participações financeiras - Inventários	O impacto adverso das medidas de prevenção e contenção da propagação do novo coronavírus (COVID-19), como o fecho temporário de determinadas atividades e serviços e restrições à circulação de pessoas e bens deverão ser considerados indicadores de imparidade a ter em conta. Quanto maiores forem as incertezas quanto à extensão temporal e ao grau de severidade dos efeitos da pandemia, maior será a importância do órgão de gestão apresentar e divulgar os pressupostos assumidos nas suas avaliações sobre a imparidade dos seus ativos, incluindo o impacto da alteração dos principais pressupostos e a extensão em que a pandemia influencia a análise de imparidade.
Litígios e contingências: - Provisões - Reestruturação	O órgão de gestão deve avaliar se os efeitos disruptivos da pandemia do novo coronavírus (COVID-19), vieram aumentar o risco de litigância, seja pelo incumprimento de contratos comerciais, seja pelo aparecimento de contratos onerosos. Desta forma, as entidades deverão divulgar informação que possa de alguma forma influenciar as decisões dos leitores, com indicação sobre as incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo. Neste sentido, devem divulgar informação sobre as responsabilidades existentes decorrentes do incumprimento de cláusulas contratuais, em virtude da suspensão da atividade ou interrupção da cadeia de fornecimento, ou ainda com a necessidade de implementar planos de reestruturação como resposta à pandemia.
Assistência governamental: Subsídios	Em resposta à pandemia, o Governo adotou medidas de apoio temporárias para os setores mais afetados, juntamente com pacotes de estímulo económico mais amplos, tendo em vista a retoma das atividades e manutenção do emprego. Destas medidas, destacam-se o layoff simplificado e subsídios concedidos a fundo perdido para empresas com quebras significativas de faturação. Em face destas circunstâncias, as entidades deverão incluir divulgações no seu relato financeiro com relação ao reconhecimento de créditos ao abrigo de apoios do Governo.

5. Conclusão

No atual contexto pandémico e com base nos dados conhecidos, é possível afirmar que a generalidade das entidades foi afetada pelos efeitos disruptivos da pandemia, tanto em termos operacionais como económico-financeiros, contudo de formas e em escalas diferentes, sendo do conhecimento generalizado que os setores ligados ao turismo são os mais afetados pela pandemia. Nas auditorias com referência às contas de 2019, o tema da pandemia COVID-19

foi tratado tecnicamente como um evento subsequente não ajustável. Esta situação levou à generalidade das entidades a incluir divulgações nas demonstrações financeiras acerca dos impactos esperados da pandemia, ainda que incertos e difíceis de quantificar com base na informação disponível aquela data. Considerando este enquadramento, foram muitos os casos em que o auditor/revisor optou por incluir uma ênfase no seu relatório com uma chamada de atenção para as referidas divulgações, por considerar um tema de tal importância e fundamental

para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos leitores. Nas auditorias após o aparecimento do covid, este tema deixará de ser tratado tecnicamente como um evento subsequente não ajustável e passará a ser tratado como um evento ocorrido no período, sobre o qual o auditor/revisor deverá dedicar o tempo e a atenção exigida, pelo menos, até ao momento em que possamos afirmar que a pandemia se encontra efetivamente controlada e com fim à vista, ou até ao momento em que os negócios estejam plenamente ajustados e pouco expostos ao dito novo normal.

Do ponto de vista técnico, importa realçar que as normas internacionais de auditoria (ISA) estão preparadas para dar resposta a eventos como a COVID-19, e como tal, o desafio do auditor/revisor passa por adaptar a sua estratégia global de auditoria ao novo contexto de incerteza e avaliar quais os impactos da pandemia nas operações das empresas, aspetos que foram ilustrados através de exemplos ao longo deste artigo, dos quais de destacam: a definição da materialidade; a identificação, avaliação e resposta aos riscos (particularmente os que se relacionam com estimativas contabilísticas); a análise do controlo interno; a avaliação do princípio da continuidade; o impacto das distorções não corrigidas, os impactos da pandemia nos relatórios a emitir e nas declarações escritas a solicitar ao órgão de gestão e, por último, a validação das divulgações apresentadas pelo órgão de gestão nas notas anexas às demonstrações financeiras.

"...as normas internacionais de auditoria (ISA) estão preparadas para dar resposta a eventos como a COVID-19, e como tal, o desafio do auditor/revisor passa por adaptar a sua estratégia global de auditoria ao novo contexto de incerteza..."

Nestas circunstâncias, em auditorias recorrentes, a expectativa do auditor/revisor seria utilizar o conhecimento obtido em anos anteriores na sua estratégia de auditoria para o período corrente, contudo, devido à conjuntura atípica do atual contexto pandémico que estamos a viver, antes de utilizar o conhecimento e experiência do passado, o auditor/revisor deve avaliar se a informação obtida no passado se mantém válida e útil. Por último, torna-se provável que os efeitos da pandemia venham dar origem a opiniões modificadas a emitir pelo auditor/revisor, particularmente nas entidades mais afetadas pelos efeitos disruptivos da pandemia, seja por falta de prova

de auditoria suficiente e apropriada (por omissão de divulgações relacionadas com a continuidade e/ou dificuldade de acesso a determinadas informações), seja pela identificação de distorções aquando da execução dos procedimentos de auditoria. Ainda assim, esta decisão irá naturalmente depender do julgamento profissional que cada auditor/revisor fizer sobre a prova de auditoria obtida e tendo em conta os níveis de materialidade de cada situação.

NOTAS

- 1 Para o efeito o auditor/revisor deverá considerar as percentagens a aplicar para o indicador "vendas e prestação de serviços"

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, BRUNO (2014), *Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco*, Escolar Editora
- ERNST & YOUNG LLP (2015), *Global Accounting and Auditing Information Tool*.
- BATISTA DA COSTA, CARLOS (2017), *Auditoria financeira – Teoria & Prática*, Rei dos Livros.
- IFAC e OROC (2018), *Guia de Aplicação das ISA – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*
- OROC (2020), *Manual do Revisor Oficial de Contas*.
- OROC (2020), *Efeitos da COVID-19 na Auditoria de 2019 – Orientação técnica*
- OROC (2020), *Potenciais impactos da COVID-19 na auditoria 2020*
- CMVM (2020), *Circular aos Órgãos de Fiscalização das Entidades de Interesse Público*

CASEWARE WORKING PAPERS
SOLUÇÕES DE AUDITORIA

Com o futuro da profissão em mente, estamos a conectar todos os aspetos do workflow da auditoria.

Working Papers com SmartSync

Template de Auditoria em conformidade com as normas

CaseWare Cloud com Colaboração Cliente

Para mais informações, contacte-nos através do 229 445 680 ou caseware@inobest.com

INOBEST Consulting

caseware.inobest.com
Distribuidores para:
Portugal, Angola e Cabo Verde

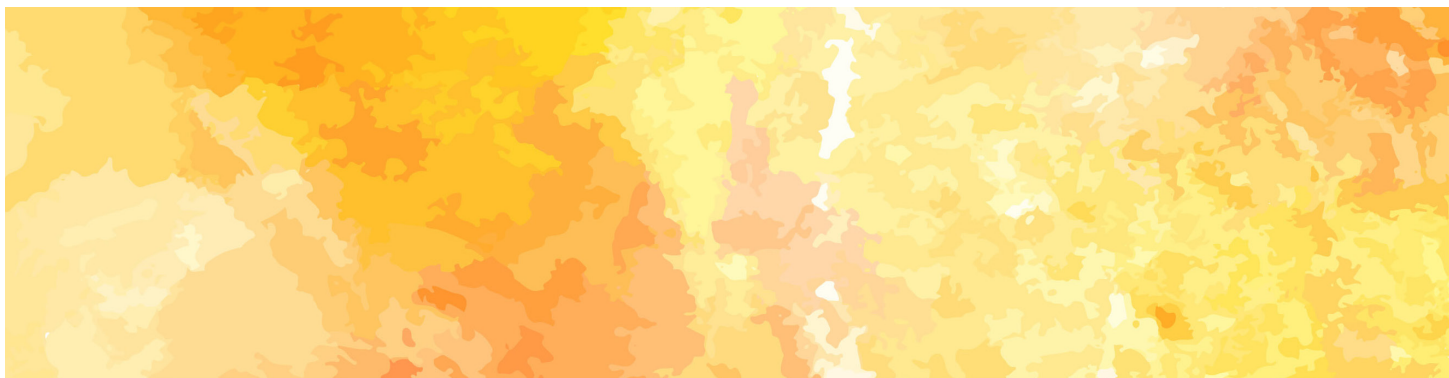
CASEWARE

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

Contabilidade e Relato



Hernâni O. Carqueja
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



ANEXO I

Coletâneas organizadas por Joaquim Guimarães:

- 2009; “*A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal*”;
Porto, Vida Económica; 736 pág.s.ISBN 978-972-788-322-6
- 2007; “*Revisores Oficiais de Contas*”;
Lisboa, Infocontab; 410 pág.s.ISBN 978-989-955-140-4
- 2007; “*Técnicos Oficiais de Contas – História da Profissão e Associativismo, Estatuto e Código Deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, Encerramento de Contas*”;
Braga, Infocontab; 532 pág.s.ISBN 978-972-972-841-9
- 2005; “*História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*”;
Lisboa, Áreas Editora; 568 pág.s.ISBN 972-847-273-0

Apontamento 24

Joaquim Fernando da Cunha Guimarães

(1958-2012)¹, nestes apontamentos identificados por Joaquim Guimarães, filho de Mário Rodrigues de Sousa Guimarães e Estefânia da Cunha Fernandes, nasceu na cidade de Braga a 29 de Julho de 1958, onde faleceu em 1 de Maio de 2012. O pai foi contabilista e reformado com a categoria de chefe de escritório. Joaquim Guimarães casou com Maria Guiomar da Silva Taveira, e foi pai de Miguel Fernando e João Nuno. Foi revisor oficial de contas, nr. 790, e sócio administrador da sociedade de revisores nr. 148, com sede em Braga.

Deixou pegadas na história da contabilidade. Atribuo particular significado ao seu legado como editor de coletâneas e autor de livros e artigos, à disponibilização a partir de 21 de Julho de 2005 do portal informático www.infocontab.pt, ao seu desempenho nas associações a que pertenceu, e à divulgação que promoveu das teses do Professor Lopes de Sá, designadamente do “neopatrimonialismo”. Iniciou o seu percurso escolar frequentando a escola primária de Maximinos em Braga. No ensino secundário concluiu o curso Geral de Comércio com média de 15 valores. Depois de ter catorze anos foi frequente ir com o pai para o local de trabalho deste, onde se familiarizou com documentos contabilísticos, e com o trabalho de escritório, incluindo o de arquivo. Completou o Curso Complementar de

Contabilidade e Administração e ingressou na Universidade do Minho, onde completou a licenciatura em Gestão de Empresas. Continuou cursando uma pós-graduação em Contabilidade e Auditoria que concluiu com a classificação de 18 valores. Em fecho da sua preparação escolar concluiu o Mestrado em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho.

Solicitado, em correspondência pessoal, a fazer um resumo da sua carreira profissional e académica, escreveu o seguinte: “fui funcionário administrativo e técnico da Administração Regional de Saúde de Braga, bem como Técnico Superior da Administração da Universidade do Minho.

Exerci funções como Técnico – Economista da DGCI-Direção de Finanças de Braga (1987-1992) encontrando-me atualmente [quando escrevia] na situação de licença sem vencimento de longa duração. Na ocasião exercia funções de “Revisor Oficial de Contas (n.º 790), desde Janeiro de 1992, sendo sócio administrador de Joaquim Guimarães, Manuela Malheiro e Mário Guimarães, Sociedade de Revisores de Contas n.º 148, com sede em Braga”.

Também escreveu wqueestava qualificado como “Técnico Oficial de Contas (n.º 2586), e exercia atividade como “Consultor de Gestão e Consultor Fiscal.”

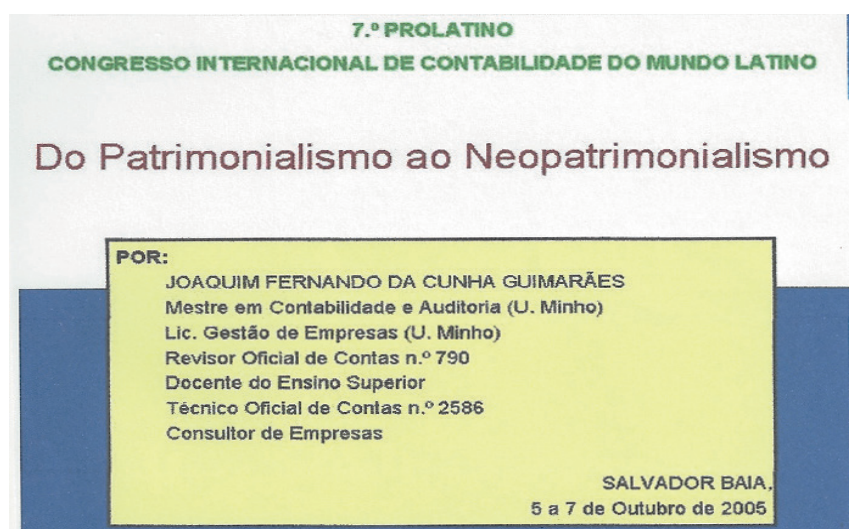
Sobre o exercício académico escreveu “Exerci funções de Assistente-Convidado na Universidade do Minho de 1989 a 2008,” depois “lecionando apenas em Seminários no Mestrado de Contabilidade”.

Acrescentou “Ainda a nível de docência no Ensino Superior, exerci funções em pós-

-graduações e ou mestrados na Universidade de Vale de Itajai (Brasil), no Overgest/ISCTE (Lisboa), no IPCA- Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (Barcelos), no Instituto Politécnico de Tomar, na Faculdade de Economia da Universidade do Algarve, na Universidade Fernando Pessoa do Porto, e na Faculdade de Economia do Porto – Porto Business School.”

Continuando a procurar referências de Joaquim Guimarães em informações do próprio, registo que escreveu, em 2009, em abertura de coletânea “A Profissão as Associações e as revistas de contabilidade em Portugal”, sob o título “O Bichinho do Associativismo”: “A palavra “bichinho”, utilizada no título deste texto, visa, precisamente, evidenciar o facto de o primeiro envolvimento no associativismo me ter provocado, em momentos sucessivos, um efeito alastrador, irrecusável, quase indestrutível, e até, apaixonante. Na verdade sempre assumi e assumo, uma postura ativa, de crítica sugestiva e criativa, em prol de um melhor funcionamento das Associações em que me integro. Julgo, aliás, que deveria ser esta a postura de qualquer associado em qualquer associação, pois geralmente, os respetivos estatutos consagram os designados “deveres” os quais apelam à intervenção”.

...[NÃO TRANSCRITO] ...Admito, e assumo o risco, que alguns leitores julguem este texto como pretensioso e outros lhe atribuam qualificativos de valor negativo. Mas, tal como costume referir, “**prefiro ser criticado por ter feito alguma coisa a ser ignorado por não ter feito nada**”.



Em conversa pessoal sobre tempos livres, informou-me gostar de andar de jeep, especialmente no deserto, como já tinha feito, e de procurar livros e revistas antigos nos alfarrabistas. No seguimento falámos sobre associações, começando pelo registo de ambos do “esvanecer”, entre 2009 e 2011, da ADCES (Associação dos Docentes de Contabilidade de Ensino Superior) e do “apagamento” da SPC (Sociedade Portuguesa de Contabilidade), fundada em 1945 e que representou os contabilistas portugueses durante décadas. Complementando a conversa, em mensagem posterior tomada como fonte para a nota curricular publicada na RPC², qualificou-se como associativista, justificando com os seguintes desempenhos:

- 4 anos dirigente da Associação de Estudantes da U. Minho;
- 8 anos dirigente (e fundador) da Associação de Antigos Estudantes da U. Minho;
- Presidente do CF da OTOC desde o 1.º Mandato;
- Vogal, desde a constituição, da Comissão de História da Contabilidade da OTOC;
- Conselheiro do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC durante 10 anos;
- 12 anos de exercício de diversos cargos na OROC (o último cargo: membro do Conselho Superior);
- *exerceu vários cargos na ADCES (o último foi de Presidente da Comissão Administrativa)*. Os desempenhos justificam a qualificação como “associativista”, disponível e empenhado.

Depois de apresentar a comunicação “Do Patrimonialismo ao Neopatrimonialismo” no VII Prolatino em Salvador, Bahia, Brasil, Joaquim Guimarães estabeleceu uma relação muito especial com o Prof. Doutor Antônio Lopes de Sá, incluindo

participação nos Encontros Prolatinoque continuaram como uma das bandeiras deste professor. Os Encontros VIII e IX foram realizados, respetivamente, em Santa Maria da Feira, 2006, e em Lisboa, 2007³. O XI Encontro Prolatino, em 23 de Setembro de 2011, foi também realizado em Portugal, no seminário do Vilar, no Porto e Joaquim Guimarães apresentou a comunicação com o título “A Estrutura Neopatrimonialista do Balanço”. Em qualquer dos três encontros foram apresentadas comunicações particularmente acreditadas sobre temas muito atuais na época. Além de eventos promotores de prestígio para a então OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas), atual OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados), os encontros contribuíam para facilitar relações entre os países e profissionais e esclarecer a problemática contabilística⁴. Na comunicação apresentada no VII Prolatino (em Salvador, Bahia, Brasil) Joaquim Guimarães deixou registado o seu empenho em divulgar o Neopatrimonialismo, teoria da contabilidade desenvolvida pelo Professor Lopes de Sá. Exemplificou com perguntas sobre conhecimento da teoria em inquérito sobre ensino, de que foi coautor, com a inclusão de artigo seu sobre a obra do professor Lopes de Sá na “História da Contabilidade em Portugal - reflexões e homenagens” (pág.s 349-356) e com o menu do seu portal com o título “Investigação/Neopatrimonialismo”. Depois da comunicação apresentada no XI Encontro, em 2011, em conversa pessoal, eu perguntei se assumia o neopatrimonialismo como teoria base na contabilidade. Esclareceu que não assumia nenhuma das teorias como base geral. O neopatrimonialismo era só a mais recente das teorias e, no seu entendimento, deveria

ser considerada na análise histórica. As suas comunicações sobre o Neopatrimonialismo visavam divulgação, e divulgar não significa aderir.

Além do exemplo em disponibilidade e empenho associativos, Joaquim de Guimarães deixou o legado de referências históricas listado no Anexo I e os artigos de opinião e interpretação listados nos inventários bibliográficos identificados na bibliografia. Também deixou escrito: “preferir ser criticado pela atribuição de obras mal feitas do que por não fazer nada”.

NOTAS

1 Quando não indicada a fonte, apontamento baseado no conhecimento pessoal, na correspondência trocada ao longo de mais de década e meia, na consulta dos livros de que foi autor ou organizou, na consulta frequente da página de internet que manteve (www.infocontab.com.pt) e nos panegíricos que noticiaram o seu passamento.

2 Revista Portuguesa de Contabilidade, vol II, nr.6. pag. 176.

3 O X Encontro Prolatino ocorreu em 20/11/2009, Uberlândia, Minas Gerais, Brasil. O XII foi realizado em nos dias 7 a 9 de Março de 2013 em Porto Seguro, Brasil.

4 O XI, em 23/09/2011, voltou a ser realizado em Portugal, no Seminário do Vilar, Porto, e o XIII Encontro Prolatino, em Novembro de 2014, em Lisboa. O interesse de profissionais e académicos perdurou para além da presença do Professor Lopes de Sá, falecido em 2010.

BIBLIOGRAFIA (COMPLEMENTO DO ANEXO I)

Inventários bibliográficos de artigos e comentários de Joaquim Guimarães:

- 2010; “300 Estudos e Artigos de Opinião 1994 -2010”; Braga, Candeias Artes Gráficas; pag.s. 68.
- 2007; “200 Estudos e Artigos de Opinião 1994 -2006”; Edições Infocontab; pag.s. 27.
- 2003; “100 Estudos e Artigos de Opinião 1994 -2003”, Braga, Joaquim Guimarães; 32 pag.s.

OUTROS LIVROS QUE ORGANIZOU:

- 2011; “Os Mestres/Professores de Contabilidade em Portugal - Reconhecimento do Mérito - Homenagens”; Porto, Vida Económica; 336 pag.s.
- 2009; “A Profissão, as Associações e as Revisões de Contabilidade em Portugal”; Porto, Vida Económica; 736 pag.s.
- 2007; “Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Direito das Sociedades”; Braga, Candeias, Arte Gráficas; 240 págs.
- 2001; “Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria”; Lisboa, Vislis Editores; 414 pag.s.
- 2000; “O Sistema Contabilístico e Fiscal Português - Uma abordagem aos relatórios e contas das empresas”; Lisboa, Vislis Editores; 280 pag.s.
- 1997; “Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria - Breves Reflexões”; Braga, AC Litografia; 406 págs.

Seguro Proteção Rendimentos

A Aon em parceria com a AIG, desenvolveu o Seguro Proteção Rendimentos com Opções de Capital de Renda Mensal até 5.000 Euros.

A partir do 4º dia em caso de Acidente ou do 12º dia em caso de doença pagaremos a Renda Mensal contratada ou a equivalente pelo número de dias de incapacidade verificada.



ITA
Acidente

Renda mensal em caso de Incapacidade Temporária Absoluta por Acidente

Até 2 Anos



ITA
Doença

Renda mensal em caso de Incapacidade Temporária Absoluta por Doença

Até 2 Anos



ITA
Hospitalização

Renda mensal em caso de Incapacidade Temporária Absoluta por Doença ou Acidente

Até 2 Anos



DT

Reembolso das despesas de Tratamento por Acidente

Sem franquia



MIP

Pagamento do Capital Seguro por Morte ou Invalidez Permanente por Acidente

Dúvidas/Questões: oroc.seguros@aon.pt



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

AON
Empower Results®

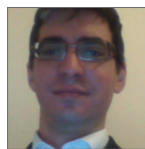
Seguro do segurador AIG EUROPE SA Sucursal em Portugal, com sede na Avenida da Liberdade, 131 - piso 3 1250-140 Lisboa, registada na CRC de Lisboa sob o número 980609089, autorizada pela ASF (Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundo de Pensões), sob o número 1200 para Seguros do Ramo Não Vida; Distribuidor de seguros: Aon Portugal, S.A., com sede na Av. da Liberdade, n.º 249 - 2º - 1250-143 Lisboa - Portugal, com o NIPC 500 946 728, corretor de seguros, inscrito na ASF, em 27/01/2007, sob o nº 607155481/3, com autorização para operar nos ramos Vida e Não Vida, verificável em www.asf.com.pt e www.aon.com/portugal. O mediador de seguros não assume a cobertura de riscos. O conteúdo deste documento destina-se apenas a fins informativos e não dispensa a consulta da informação pré-contratual e contratual legalmente exigida. S.A com sede na Rua Duque de Palmela, 11 - 1269-270 LISBOA, pessoa coletiva nº 513 300 260, matriculada sob esse número na Conservatória de Registo Comercial de Lisboa, com o capital social de € 73.000.000,00, autorizada pela ASF (Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundo de Pensões), sob o número 1194 para Seguros do Ramo Não Vida; Distribuidor de seguros: Aon Portugal, S.A., com sede na Av. da Liberdade, n.º 249 - 2º - 1250-143 Lisboa - Portugal, com o NIPC 500 946 728, corretor de seguros, inscrito na ASF, em 27/01/2007, sob o nº 607155481/3, com autorização para operar nos ramos Vida e Não Vida, verificável em www.asf.com.pt e www.aon.com/portugal. O mediador de seguros não assume a cobertura de riscos. O conteúdo deste documento destina-se apenas a fins informativos e não dispensa a consulta da informação pré-contratual e contratual legalmente exigida.

Análise ao projeto de alteração às demonstrações financeiras em curso no IASB: Que mudanças são esperadas para a demonstração dos fluxos de caixa?

Contabilidade e Relato



Ana Rita Veléz
MESTRANDA EM CONTABILIDADE NO ISCAL/IPL



Fábio Albuquerque
DOCENTE NO ISCAL/IPL



Vera Pinto
DOCENTE NO ISCAL/IPL

Resumo

Este artigo visa apresentar, embora não exaustivamente, alguns elementos essenciais da proposta de alteração em curso difundida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) no âmbito do projeto sobre as *Primary Financial Statements*. Espera-se que as mudanças implementadas após a conclusão do projeto atuem no sentido de promover melhorias à informação apresentada nas demonstrações financeiras (DF) primárias, com ganhos em termos da comparabilidade, consistência, relevância e compreensibilidade do relato financeiro. Embora com impactos mais imediatos sobre as entidades que adotam as normas do IASB, tais alterações poderão vir a impactar também as DF do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), considerando a relativa proximidade entre os referidos normativos.

1. Introdução

O relato financeiro tem um papel crucial para a tomada de decisões internas e externas, uma vez que permite dar a conhecer a situação económico-financeira das entidades (Gope, 2017; Oliveira, 2017; Coelho, 2016; Daga *et al.*, 2015; Magro, 2014; Macedo, Machado *et al.*, 2012). Neste sentido, torna-se importante analisar, em conjunto, todas as informações provenientes das demonstrações financeiras (DF) (Silva, 2020; Oliveira, 2017). A informação extraída da demonstração dos fluxos de caixa (DFC), em complemento com as restantes DF, permite avaliar a estrutura financeira e a capacidade de alterar os fluxos de caixa adaptando-se às alterações ocorridas no período em análise (Oliveira *et al.*, 2018). Deste modo torna-se importante analisar a capacidade de uma entidade para gerar fluxos de caixa e a forma como os mesmos são utilizados.

A DFC revela-se essencial nesta matéria, dedicando o *International Accounting Standards Board* (IASB) uma norma específica relativamente aos requisitos de preparação e apresentação desta DF, nomeadamente a *International Accounting Standard* (IAS) 7 - *Statement of Cash Flows*.

A globalização exige melhorias na elaboração do relato financeiro, uma vez que a inconsistência das normas compromete a credibilidade e a comparabilidade da informação financeira (Rodrigues, 2019). Tais fatores conduziram à necessidade da harmonização do relato, com o intuito de facilitar a comparabilidade e aumentar a transparência das DF a nível internacional. Tais elementos integram o conjunto de objetivos perseguidos pelo IASB, traduzindo-se numa melhor qualidade e maior utilidade da informação financeira para a tomada de decisão (*International Financial Reporting Standards* [IFRS] Foundation, 2018).

O IASB constitui-se como o organismo que elabora e emite as IAS e as IFRS, tendo por objetivo harmonizar a informação financeira apresentada pelas entidades e, desse modo, assegurar melhorias na transparência e comparabilidade das DF, eliminar algumas barreiras contabilísticas existentes e contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais. A preocupação com a harmonização do relato encontra-se patente, na perspetiva da União Europeia, no Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, que determina a aplicação das normas internacionais de contabilidade (NIC) a um conjunto de entidades, com o objetivo de, entre outros, permitir a comparabilidade das DF.

À luz da IAS 7, a apresentação da DFC é dividida em três categorias de fluxos das atividades: operacional, investimento e financiamento. No entanto, algumas rubricas da DFC, designadamente no caso dos juros e dividendos, podem apresentar diferentes classificações entre as referidas categorias. A flexibilidade de escolhas inerentes à DFC, associada à inexistência de um modelo padronizado de apresentação, são fatores que dificultam a comparabilidade da informação por parte dos utilizadores (Silva *et al.*, 2016; Macedo *et al.*, 2011).

Assim, se por um lado a flexibilidade das escolhas na DFC se traduz na apresentação de informação mais fidedigna, uma vez que esta é adaptada às circunstâncias específicas de cada entidade, por outro, poderá originar comportamentos oportunistas favorecendo o interesse específico de cada entidade (designadamente, Maciel *et al.*, 2019; Costa *et al.*, 2019).

"...A flexibilidade de escolhas inerentes à DFC, associada à inexistência de um modelo padronizado de apresentação, são fatores que dificultam a comparabilidade da informação por parte dos utilizadores..."

A par com a ambiguidade de classificações, Macedo *et al.*, (2011) realçam também o problema da relevância desta DF e qual o seu destaque no relato financeiro da entidade. Esta limitação surge porque, segundo os autores, uma vez que existem possibilidades de diferentes classificações podem originar-se comportamentos oportunistas, tornando esta demonstração pouco relevante para os utilizadores.

Neste contexto importa também referir a menção às *non-generally accepted accounting principles (non-GAAP) measures* (NGM), que tem vindo a ganhar destaque nas últimas décadas (Brown, 2020). Apesar dos benefícios identificados na divulgação de tais medidas, dispõe também de problemas de comparabilidade, como é o caso do *Free Cash Flow*, NGM proveniente da DFC, que apresenta inconsistência no seu cálculo.

A comparabilidade é uma característica qualitativa da informação financeira prevista na Estrutura Conceptual do IASB que importa ser assegurada quer entre períodos distintos, quer entre entidades (Taplin, 2011). Como tal, e apesar dos diferentes pontos de vista e críticas em matéria de DF identificadas na literatura sobre o tema, em dezembro de 2019, o IASB emitiu um *Exposure Draft* (ED) denominado de *General Presentation and Disclosure*, com o objetivo de que as alterações propostas promovam melhorias, não apenas no sentido da comparabilidade da informação apresentada nas DF, mas também, em termos da transparência, credibilidade e consistência das comunicações NGM, justificando a relevância da análise deste tema.

O Decreto-Lei (DL) 158/2009, de 13 de julho, regula o modelo de normalização contabilística em Portugal, indicando que as normas contabilísticas e de relato

financeiro (NCRF) baseiam-se nas NIC. Assim, é natural que a norma nacional sobre a DFC, nomeadamente a NCRF 2, baseada na já referida IAS 7, possa, futuramente, sofrer modificações por via das alterações agora propostas pelo mencionado ED, resultando em impactos nas entidades nacionais adotantes das NCRF. Este artigo dedica-se à apresentação das propostas que se encontram em curso na esfera do IASB e que poderão resultar em futuras alterações nas DF, tendo como foco, sobretudo, a DFC. Contempla dois capítulos para além desta introdução, nomeadamente um segundo capítulo dedicado à demonstração dos fluxos de caixa na sua perspetiva atual e futura e um último capítulo para as considerações finais relativas ao tema objeto deste artigo.

2. A demonstração dos fluxos de caixa

Para assegurar a competitividade dos mercados de capitais europeus e objetivando a convergência das normas contabilísticas utilizadas pelos países europeus, o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 identificou um conjunto de entidades que passariam a adotar as NIC. O referido regulamento contemplava um âmbito obrigatório (art.º 4) e um âmbito facultativo (art.º 5), deixando, assim, a cargo dos Estados-membros a possibilidade de alargamento do universo de entidades sujeitas à utilização das NIC.

Em Portugal, o âmbito de aplicação das NIC por parte das entidades referidas no regulamento n.º 1606/2002 encontra-se atualmente vertido no DL n.º 158/2009, de 13 de julho, republicado pelo DL n.º 98/2015, de 2 de junho. Este mesmo DL foi responsável pela revogação do plano oficial de contabilidade e aprovação do sistema de normalização contabilística (SNC), com o objetivo de alinhamento com as NIC definidas pelo IASB e adotadas na União Europeia (UE). Assim, o DL n.º 158/2009 define, em simultâneo, as entidades abrangidas pelo SNC e as entidades sujeitas às NIC, com caráter obrigatório ou facultativo, revogando o anterior DL n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que constituía o primeiro diploma responsável pela definição do âmbito das NIC em Portugal.

Assim, e dando cumprimento à estratégia da UE em matéria de divulgação de informação financeira, estipulou-se que, a partir de 1 de janeiro de 2005, todas as entidades com valores mobiliários emitidos à negociação em mercado regulamentado passavam a estar obrigadas a utilizar as NIC na apresentação das suas DF consolidadas. Mais tarde, e à luz do regulamento da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) n.º 11/2005, de 3 de novembro, também as entidades com valores mobiliários emitidos à negociação em mercado regulamentado, mas que não estivessem obrigadas a elaborar e apresentar contas consolidadas, ficaram obrigadas à utilização dessas normas nas suas contas individuais a partir de 1 de janeiro de 2007.

Por outro lado, a adoção das NIC nas DF consolidadas das restantes entidades foi estipulada como facultativa, desde que tais DF fossem objeto de certificação legal de contas. Também as entidades incluídas no perímetro de grupos cuja empresa-mãe aplique as NIC nas suas DF consolidadas, obrigatória ou facultativamente, podem elaborar as respetivas contas individuais em conformidade com as NIC, ficando em tais casos obrigadas a um período mínimo de aplicação de três anos.

Por seu turno, o SNC é de aplicação obrigatória para as entidades abrangidas pelo código das sociedades comerciais, entidades individuais reguladas pelo código comercial, estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, algumas cooperativas e entidades sem fins lucrativos.

Distintos níveis ou regimes integram o SNC, e com uma NCRF especificamente prevista para cada regime, à exceção do designado regime geral, para o qual estão previstas 28 NCRF. Em causa, e como alternativa ao regime geral, verifica-se a existência de um regime específico para as microentidades e para as pequenas entidades, que adotam, respetivamente, a NCRF para as Microentidades (NCRF-ME) e a NCRF para as Pequenas Entidades (NCRF-PE), conforme definição e enquadramento previstos no DL n.º 158/2009. Adicionalmente, o SNC prevê ainda um regime próprio para as entidades do setor não lucrativo, que adotam a NCRF para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL). No entanto, cumpre notar

que a DFC apenas se aplica às entidades do regime geral e do setor não lucrativo, encontrando-se os modelos aplicáveis a cada uma destas entidades nos anexos 5 e 15, respetivamente, da Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho.

Neste âmbito, para as entidades do regime geral, a norma aplicável sobre a DFC é a NCRF 2, publicada no Aviso n.º 8256, de 29 de julho de 2015, e que tem por base a IAS 7. Assim, e à semelhança da IAS 7, a NCRF 2 também prevê tratamentos alternativos para efeitos de relato dos fluxos de caixa, designadamente a escolha de classificação dos juros e dividendos nas categorias de fluxo de caixa operacional (FCO), fluxo de caixa de investimento (FCI) e fluxo de caixa de financiamento (FCF) (NCRF 2, §23 a 26).

Para as entidades do setor não lucrativo, a NCRF-ESNL não prevê um capítulo com disposições específicas sobre o relato de fluxos caixa, embora a NCRF 2 possa ser prioritariamente utilizada para efeitos da aplicação supletiva prevista no §2.3 da NCRF-ESNL, publicada no Aviso n.º 8259, de 29 de julho de 2015.

Tal como referido anteriormente, o SNC pretende acompanhar, tanto quanto possível, as NIC, sem prejuízo do necessário alinhamento com as diretivas em matéria contabilística da UE, que por vezes promovem o seu afastamento nalgumas matérias, tal como ocorreu com a mais recente Diretiva n.º 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho.

Desse modo, após a aplicação das alterações previstas pelo referido ED do IASB, algumas alterações poderão surgir na NCRF 2 no sentido de melhorar o relato da informação da DFC em Portugal, designadamente na especificação da classificação dos juros e dividendos.

Na sequência do enquadramento anterior, este capítulo encontra-se dividido em dois subcapítulos. O primeiro é dedicado ao enquadramento e conteúdo geral da IAS 7, sobretudo nos aspetos mais relacionados com a matéria objeto desta investigação. O subcapítulo seguinte, por sua vez, apresenta as linhas gerais da proposta em curso apresentada pelo IASB, que resultará, ao fim, em alterações na atual versão da referida norma com potenciais impactos futuros na NCRF 2.

2.1. A IAS 7 – Statements of Cash Flows

A IAS 7 – *Statement of Cash Flows* é a norma internacional em vigor que versa sobre a DFC, a qual foi adotada pelo IASB em 2001, ano da extinção do anterior *International Accounting Standards Committee* (IASC). Teve a sua origem na IAS 7 – *Statement of Changes in Financial Position* do IASC, emitida em 1977, sendo que em 1992, a IAS 7 passou a designar-se *Cash Flow Statements*, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 1994. Em 2007, e como consequência de alterações efetuadas à IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*, a IAS 7 conheceu a designação atual.

A IAS 7 tem sofrido várias alterações ao longo dos anos, quer através de alterações diretas na própria norma, quer por via de alterações de outras normas, onde se destacam as implementadas na já referida IAS 1, IFRS 10 – *Consolidated Financial Statements*, IFRS 11 – *Joint Arrangements*, IFRS 16 – *Leases* e IFRS 17 – *Insurance Contracts*. Em 2016, por fim, o IASB efetuou uma última revisão da IAS 7 após a emissão do ED intitulado de *Disclosure Initiative (Amendments to IAS 7)*, com entrada em vigor a partir de 1 de

janeiro de 2017, na tentativa de melhorar as divulgações relativas às alterações em passivos provenientes das atividades de financiamento.

O objetivo da IAS 7 é estabelecer a forma de apresentação das informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade, de modo a que os utilizadores das DF tenham informações sobre as alterações históricas de caixa e seus equivalentes (IAS 7, §10).

A referida norma define que os fluxos de caixa apresentados na DFC devem ser classificados numa das seguintes três atividades: operacionais, de investimento e de financiamento (IAS 7, §10). Considera-se esta divisão útil para os utilizadores das DF, uma vez que permite determinar o impacto de cada atividade na posição financeira da entidade e nas quantias de caixa e equivalentes de caixa, bem como avaliar as relações entre essas atividades (IAS 7, §11).

As **atividades operacionais** são caracterizadas como as principais atividades geradoras de rédito da entidade e as atividades que não sejam consideradas como investimento ou financiamento (IAS 7, §6). Trata-se, portanto, de um conceito que também inclui um caráter residual relativamente aos fluxos das

restantes atividades. Os fluxos das atividades operacionais são considerados um indicador-chave, uma vez que permitem perceber quais as operações que produzem fluxos de caixa suficientes para cobrir os gastos da entidade, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recurso a financiamento externo (IAS 7, §13). Importa ainda referir que a informação proveniente destes fluxos é útil para projeções de fluxos de caixa operacionais futuros (IAS 7, §13).

Por seu turno, são classificadas como **atividades de investimento** as atividades relacionadas com a aquisição e alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos que não são considerados equivalentes de caixa (IAS 7, §6). Salienta-se, ainda, que só poderão ser classificados como FCI os dispêndios que tenham em contrapartida um ativo reconhecido na demonstração da posição financeira (IAS 7, §16).

Por fim, **atividades de financiamento** são as atividades que provocam alterações na dimensão e na composição do capital próprio e financiamentos da entidade (IAS 7, §17).

A Figura 1 sintetiza as informações referentes às três atividades descritas na norma.

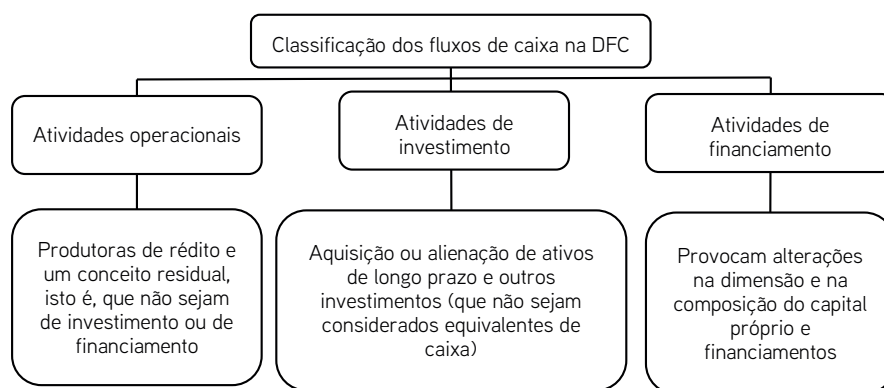


Figura 1: Atividades previstas na DFC pela IAS 7 para a classificação dos fluxos de caixa

Fonte: Elaboração própria

Na IAS 7, é referido ainda que uma entidade pode relatar os FCO utilizando dois métodos: o direto ou o indireto (IAS 7, §18).

No método direto, são divulgadas as principais categorias dos recebimentos e pagamentos de caixa brutos (IAS 7, §18). Pelo uso do método indireto, o

resultado líquido é ajustado conforme o efeito de algumas transações ocorridas no período que não se refletiram em caixa ou equivalentes de caixa, e que incluem os acréscimos e diferimentos, bem como rendimentos e gastos associados às outras atividades que não as operacionais (IAS 7, §18). Salienta-se, no entanto, que

as entidades são encorajadas a utilizar o método direto, uma vez que, segundo o IASB, este é o método que possibilita estimar fluxos de caixa futuros fazendo uso de informação que não está disponível pelo método indireto (IAS 7, §19).

Importa ainda referir que existem operações cuja classificação em termos dos

fluxos de caixa pode diferir consoante as entidades. Designadamente, a classificação quanto aos juros e dividendos e aos impostos sobre o rendimento, em que a norma estabelece que os fluxos

de caixa relativos aos juros e dividendos devem ser separadamente divulgados, mas sendo passíveis de classificação, consoante o tipo de fluxo (*cash-inflow* ou *cash-outflow*), como atividade operacio-

nal, de investimento ou de financiamento (IAS 7, §31).

A Figura 2 sintetiza as opções previstas nessa matéria pela IAS 7.

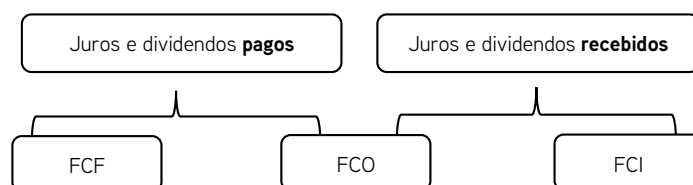


Figura 2: Fluxos de juros e dividendos pagos e recebidos à luz da IAS 7

Fonte: Elaboração própria

Conforme se observa pela Figura 2, os FCO correspondem à atividade que pode ser utilizada no relato quer dos juros e dividendos pagos, quer dos juros e dividendos recebidos. Em termos mais específicos, a IAS 7 refere que uma instituição financeira classifica, normalmente, os juros pagos e os juros e dividendos recebidos como FCO, no entanto, não é estabelecida uma regra, sobretudo para as entidades de outros setores institucionais.

Assim, estas operações podem-se considerar como um FCO, uma vez que se incluem na determinação de resultados (IAS 7, §33). Não especificando a sua classificação, os juros pagos podem também ser classificados como FCF e os juros e dividendos recebidos como FCI, uma vez que estão relacionados com gastos para obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre o investimento, respetivamente (IAS 7, §33).

Os dividendos pagos, por sua vez, podem ser classificados como FCO por se considerar como um custo de obtenção de recursos financeiros (IAS 7, §33). No entanto, alternativamente podem ser classificados como FCF por representarem um custo de obtenção de recursos financeiros ou como fluxo de caixa operacional, uma vez que determina a capacidade de a entidade pagar os respetivos dividendos (IAS 7, §34).

Por fim, os fluxos de caixa relativos aos impostos sobre o rendimento devem ser classificados como FCO. No entanto, e se especificamente identificados com tais atividades, podem também ser classificados como FCF ou FCI (IAS 7, §35).

2.2. O ED – *General presentation and disclosures*

Mais recentemente, e como resposta às críticas apresentadas por distintos *stakeholders*, o IASB desenvolveu um ED denominado *General Presentation and Disclosures*, inserido no projeto em curso sobre as *Primary Financial Statements*, a partir do qual foram propostas algumas alterações a serem implementadas no sentido de melhorar a informação apresentada nas DF primárias.

"Mais recentemente, e como resposta às críticas apresentadas por distintos stakeholders, o IASB desenvolveu um ED denominado *General Presentation and Disclosures*, inserido no projeto em curso sobre as *Primary Financial Statements*, a partir do qual foram propostas algumas alterações a serem implementadas no sentido de melhorar a informação apresentada nas DF primárias."

Nesse âmbito, o papel das DF primárias apresenta-se como fornecer um resumo estruturado e comparável dos ativos, passivos, capital próprio, rendimentos

e gastos e dos fluxos de caixa de uma entidade que relata, de modo a obter uma visão geral da entidade e dos seus pontos fortes (IFRS Foundation, 2016). Incluem-se nesta designação o balanço (ou demonstração da posição financeira), a DR (ou a demonstração do desempenho), a DFC e a demonstração das alterações no capital próprio (IFRS Foundation, 2017). A preferência pelos *stakeholders* sobre esta matéria surge devido à existência de alguma subjetividade na análise e comparabilidade das entidades pretendendo uma melhor regulamentação das DF primárias (IFRS Foundation, 2016).

É de salientar que as propostas do ED abarcam requisitos de apresentação e divulgação, não tendo implicações em termos do reconhecimento e mensuração (ED, BC240). Assim, aquando da implementação do ED verificar-se-á impactos de ordem, sobretudo, qualitativa, não sendo possível mensurar, com precisão, os seus efeitos quantitativos.

Cumprir destacar que foi inicialmente discutida a possibilidade de definição de um modelo-padrão ou *standard* de DF que materializasse as alterações propostas (ED, BC27). No entanto, dada a dificuldade de implementação de um eventual para a generalidade das entidades, bem como a possibilidade de divergências com modelos previamente definidos, designadamente, nas jurisdições locais, tal proposta foi rejeitada (ED, BC27). Apesar disso, o IASB forneceu um conjunto de exemplos ilustrativos das alterações do ED com o objetivo de orientar os preparadores quanto às alterações propostas.

A iniciativa referente às alterações nas DF primárias começou a ser alvo de comentários em 2014, com a receção do *feedback* de alguns investidores sobre preocupações com a comparabilidade e transparência das DF das entidades. Assim, este tema foi alvo de discussão e de desenvolvimento de um ED pelo IASB entre 2015 e 2019, sendo então publicado em dezembro de 2019 e com período para receção de comentários até setembro de 2020, os quais foram divulgados a partir de dezembro de 2020. Os comentários são atualmente alvo de discussão e análise nas reuniões mensais do IASB no sentido de melhorar as propostas do ED consoante o *feedback* recebido.

De momento, ainda não existe uma data fixada para a implementação e entrada em vigor das alterações propostas. No entanto, foi definido que após a entrada em vigor existirá um período de transição de 18 a 24 meses para as entidades reformularem as DF, com aplicação retrospectiva (ED, BC 181). Nesse período de transição as entidades devem adaptar os sistemas contabilísticos bem como resolver possíveis desafios ou entraves operacionais que dificultem a adaptação às alterações propostas (ED, BC 181; BC 182). Com base no *feedback* recebido, trata-se um projeto para o qual os *stakeholders* ambicionam ver implementado o mais breve possível (IFRS Foundation, 2021).

Em termos mais específicos, o ED surge na sequência de algumas críticas apresentadas pelos *stakeholders* relativamente às DF, sugerindo ao IASB que priorizasse os projetos com impacto nas DF primárias (IFRS Foundation, 2016). O objetivo passa por melhorar a divulgação da informação financeira, sobretudo em questões relacionadas com a transparência e a comparabilidade da informação reportada na DR, quer entre as entidades, quer no contexto da própria entidade entre períodos diferentes (IFRS Foundation, 2016; IFRS Foundation, 2019). Apesar de inicialmente ser direcionada à DR, questões relativas a outras DF foram igualmente alvo de discussão, com destaque para a DFC, objeto deste artigo.

Em síntese, o ED propõe alterações relativamente às seguintes matérias:

i. Apresentação de novos subtotais para a DR

Para colmatar problemas relacionados com a análise da DR, o IASB pretende promover a informação relevante e criar uma estrutura de apresentação mais consistente, com benefícios para a comparabilidade. Tais questões resultam do facto de, atualmente, a IAS 1 não obrigar nem definir a apresentação de subtotais, possibilitando que estes incorporem diferentes componentes (ED, BC7).

Com o ED, o IASB propõe, assim, uma estrutura-modelo de apresentação da DR a ser aplicada por todas as entidades, exigindo ainda a apresentação de subtotais adicionais que incorporem as mesmas componentes para todas as entidades, melhorando a comparabilidade da referida DF (ED, BC12). Neste sentido, os subtotais adicionais são apresentados apenas se forem considerados relevantes pela entidade (ED, BC31).

Com base nesta orientação, e de forma a promover o alinhamento entre a DR e DFC, foi proposta uma subdivisão para a DR em categorias ou segmentos de resultados: operacionais, de investimento e de financiamento, tal como já existente na DFC (ED, BC 30). Adicionalmente, no projeto é igualmente mencionada a criação de uma nova categoria respeitante às associadas e *joint-ventures* integrais.

A nova categoria surge no seguimento da proposta de diferenciar a classificação das associadas e *joint-ventures* entre integrais e não integrais, de modo a facilitar a análise dos investimentos das entidades (ED, BC12b, BC28). Com a referida distinção, pretende-se que, na DR, as informações acerca das associadas e *joint-ventures* não integrais sejam classificadas na categoria de investimento, ao passo que as informações relativamente às associadas e *joint-ventures* integrais serão especificamente apresentadas numa nova categoria, situada entre a categoria operacional e de investimento (ED, BC32, BC52, BC80, BC83).

Assim, e salvo exceções previstas no ED, apresentar-se-ão como novos subtotais na DR as seguintes linhas: a) resultado líquido operacional; b) resultado líquido operacional e rendimentos e gastos das associadas e *joint ventures* integrais; e, por fim, c) resultado antes das atividades de financiamento e impostos sobre o rendimento (ED, BC 29).

O ED esclarece ainda que as diferenças de câmbio devem ser alocadas às mesmas categorias de rendimentos e gastos onde foram classificados os itens que lhes deram origem (ED, BC 91). Ganhos e perdas com derivados, nomeadamente as variações de justo valor serão, por sua vez, via de regra imputados à categoria de investimento (ED, BC 93). Por outro lado, e salvo exceções previstas no ED os rendimentos e gastos de instrumentos financeiros de cobertura podem vir a ser classificados nas categorias operacional, de financiamento ou de investimento, consoante os riscos que visam cobrir se relacionem com rendimentos e gastos classificados nas mesmas categorias, assumindo-se, aqui, a categoria de investimento como residual (ED, BC 94). Nas exceções previstas, a categoria de investimento assume-se como a melhor proposta também para a classificação dos instrumentos de cobertura, seguindo-se aqui a mesma proposta apresentada para os derivados em geral (ED, BC 95).

À luz das alterações propostas as entidades podem vir a ser obrigadas a uma maior desagregação da DR, como se verifica com as perdas de imparidade de instrumentos financeiros, que podem ser apresentadas em diferentes categorias. O ED considera que esta abordagem permite atingir a representação fidedigna que se espera para cada categoria da DR (ED, BC108).

Importa referir, por fim, que a categoria operacional engloba os restantes rendimentos e gastos que não se enquadram noutras categorias, nomeadamente as categorias de investimento, financiamento, associadas e *joint ventures* integrais, bem como os classificados como impostos sobre o rendimento ou atividades descontinuadas. Considera-se, assim, uma categoria residual (ED, BC 54), ainda que também inclua na sua definição os investimentos que se relacionam com a principal atividade de negócio da entidade serão classificados na categoria operacional da DR (ED, BC54). Esta definição ajuda a distinguir os rendimentos e gastos provenientes da categoria operacional daqueles provenientes da categoria de investimentos, uma vez que estes últimos, contrariamente, não se relacionam com o negócio principal da atividade (ED, BC49, BC72).

A categoria de financiamento englobará os gastos e rendimentos provenientes de passivos das atividades de financiamento, de caixa e equivalentes de caixa, bem como de outros passivos não relacionados com as atividades de financiamento (ED, BC108). Incluem-se nesta última componente os rendimentos e gastos que refletem o efeito do *time value of money*, designadamente os provenientes dos passivos (ou ativos) de benefícios definidos e das provisões para desmantelamento, remoção ou restauro de ativos.

Na Figura 3 é possível identificar uma síntese das alterações propostas relativamente à estrutura da DR, com a apresentação separada das categorias propostas, com destaque para a nova categoria das associadas e *joint-ventures* integrais, para além das categorias de resultados operacional, de investimento e de financiamento, bem como dos novos subtópicos, nomeadamente i) o resultado líquido operacional, ii) o resultado operacional e rendimentos e gastos de associadas e *joint-ventures* integrais, iii) o resul-

tado antes de financiamento e imposto sobre rendimento; iv) o resultado antes de impostos sobre o rendimento; e, por fim, o v) o resultado líquido do período. A estrutura indicada é meramente exemplificativa e não exaustiva, isto é, não contempla todas as situações possíveis. Adicionalmente, não se aplica às entidades financeiras, uma vez que para essas entidades os rendimentos e gastos provenientes das atividades de financiamento incluem-se na categoria operacional (ED, BC 31).

Demonstração dos resultados		
Vendas e prestação de serviços	x	Categoria Operacional
Outros rendimentos	x	
Variação nos inventários de produção	(+/-)	
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	(x)	
Gastos com pessoal	(x)	
Gastos de depreciação e amortização	(x)	
Imparidades de inventários (perdas/reversões)	(+/-)	
Imparidades de dívidas a receber (perdas/reversões)	(+/-)	
Outros gastos	(x)	
(...)		
Resultado líquido operacional	(+/-)	Categoria de associadas e joint-ventures integrais
Ganhos/perdas de associadas e joint-ventures integrais	(+/-)	
Ganhos/perdas de alienação de associadas e joint-ventures integrais	(+/-)	
Imparidades de associadas e joint-ventures integrais (perdas/reversões)	(+/-)	
(...)		Categoria de investimento
Resultado operacional e rendimentos e gastos de associadas e joint-ventures integrais	(+/-)	
Ganhos/perdas de associadas e joint-ventures não integrais	(+/-)	
Ganhos/perdas na alienação de associadas e joint-ventures não integrais	(+/-)	
Juros	x	
Dividendos		
(...)		Categoria de financiamento
Resultado antes de financiamento e imposto sobre rendimento	x	
Gastos de financiamento	(x)	
Ganhos/perdas de caixa e equivalentes de caixa	(+/-)	
Efeito do desconto sobre responsabilidades por benefícios pós-emprego e provisões	(x)	
(...)		
Resultado antes de imposto	(+/-)	
Imposto sobre o rendimento	(+/-)	
Resultado líquido do período	(+/-)	

Figura 3: Alterações na DR, propostas no ED

Fonte: Adaptado de IFRS Foundation (2020)

ii. Requisitos relativos à desagregação de informação com foco na relevância

Inclui-se neste ponto, designadamente, a discussão dos princípios de desagregação em geral e para matérias específicas, tais como a apresentação dos gastos operacionais na DR, quer por natureza, quer por funções, e de saldos relevantes para itens habitualmente designados como “outros” e para os gastos e rendimentos “não usuais” (ED, BC9, BC 23, BC 24).

Este ponto surge na sequência de críticas relativas à qualidade de apresentação de informação nas DF e respetivas notas, em virtude da falta de orientação sobre os aspetos de agregação ou desagregação de itens, sugerindo que a forma como algumas entidades desagregam as informações nas DF não fornecem as informações relevantes para efeitos de análise (ED, BC9). Como tal, o ED veio no sentido de fornecer uma maior orientação sobre essas matérias, indicando princípios e requisitos específicos a observar, devendo tais informações ser agregadas/desagregadas consoante as suas características.

O ED vem ainda definir o papel das DF primárias e do anexo, especificando quais as informações que devem constar nas DF ou anexo e se as mesmas devem ser apresentadas separadamente ou agrupadas com outras informações semelhantes (ED, BC23 e BC24). Assim, considera-se que o papel das DF primárias é fornecer um resumo estruturado e comparável da situação financeira da entidade, de modo a obter uma visão geral da mesma e a possibilidade de comparação entre períodos de relato/entidades. O anexo, por sua vez, deve estar alinhado com as normas e fornecer informações adicionais relevantes para auxiliar o entendimento e análise das DF.

Importa referir que, para as divulgações efetuadas no anexo, foi inicialmente proposta a consideração de um limiar indicativo para facilitar a decisão das entidades quanto à agregação ou desagregação da informação financeira, por exemplo, para valores acima de 10% das vendas ou total dos rendimentos. No entanto, e considerando que o conceito de materialidade é determinante para as decisões de agregação e desagregação

da informação, esta proposta foi rejeitada pelas seguintes razões: por um lado, pela dificuldade em determinar um limiar e referencial adequado a todas as situações e entidades; por outro, pelo facto de que poderia suscitar inconsistências com a definição de materialidade prevista na estrutura conceptual, onde não se prevê qualquer limiar para o referido conceito (ED, BC26).

No âmbito destas alterações surgem novas rubricas a serem divulgadas nas DF, nomeadamente a separação das associadas e *joint-ventures* entre integrais e não integrais que afeta a DR, DFC e balanço. Adicionalmente, no balanço propõe-se a apresentação do *goodwill* em linha específica, uma vez que a IAS 1 não determina tal obrigatoriedade (ED, BC62; BC119; BC 257; BC 272).

iii. Melhorias na divulgação das *non-GAAP measures*

As *non-generally accepted accounting principles measures* (NGM) são indicadores que fornecem informação adicional relevante sobre o desempenho atual e futuro da entidade, uma vez que complementam a informação relativa aos indicadores baseados nas *generally accepted accounting principles measures* (GAAP) (ED, BC6c).

Apesar da sua destacada relevância, as NGM são indicadores alternativos que não seguem uma orientação por parte do IASB, verificando-se alterações de apresentação a cada período de relato (inconsistência) e ausência de comparabilidade entre entidades, o que dificulta a sua análise e, consequentemente, a sua audibilidade (ED, BC 9; BC 148), conforme destacado em vasta literatura sobre o tema (Santos *et al.*, 2021; Neto, 2020; Albuquerque *et al.*, 2017; Marques, 2010). O IASB destaca a importância destas medidas, defendendo, no entanto, que devem estar em conformidade com as DF, representar fidedignamente o desempenho financeiro da entidade e serem consistentes entre períodos relatados (ED, BC 158). Importa ainda referir que as NGM devem estar alinhadas com a orientação proposta no ED sobre agregação e desagregação das informações financeiras (ED, BC 158c).

Assim, e para colmatar as lacunas identificadas, o IASB propõe uma definição

para as NGM, enquadrando-as como indicadores ou medidas de desempenho de gestão (*management performance measures*). Mais especificamente, as NGM foram definidas como subtotais de rendimentos e gastos que sejam apresentados fora das DF, complementando os totais ou subtotais definidos nas DF com o propósito de comunicar a visão da gestão sobre um determinado aspeto do desempenho financeiro de uma entidade (ED, BC153). O IASB propõe, ainda, que as entidades divulguem tais informações numa única nota do anexo, identificando um conjunto de divulgações especificamente destinadas a essa matéria, onde se inclui, designadamente, a necessidade de reconciliação com os subtotais comparáveis da DR, entre outras informações (ED, BC152, BC163). Pretende-se, desse modo, aumentar a transparência e a comparabilidade das distintas NGM utilizadas pelas entidades (ED, BC11 e BC12d).

Associadamente a esta orientação de divulgação das NGM, foi determinada também a necessidade de uma descrição do indicador utilizado, como, por exemplo, explicar porque aquela medida é relevante e o que visa complementar (ED, BC152). É de realçar ainda que tais propostas estão limitadas aos subtotais de rendimentos e gastos, não abrangendo outros indicadores financeiros, como, por exemplo, NGM provenientes da DFC (BC 154, BC 171).

iv. Alterações na DFC no sentido de melhorar a consistência na classificação de algumas rubricas, eliminando as opções existentes.

O IASB também propõe algumas alterações especificamente destinadas à DFC. Sobre a estrutura da DFC pendiam críticas sobre a falta de comparabilidade, uma vez que a IAS 7 possibilita a utilização de distintas classificações para as componentes dos juros e dividendos, tal como já referido no subcapítulo anterior.

Outra das alterações sugeridas passa, também, pela definição de um resultado inicial para o cálculo do FCO através do método indireto, uma vez que se verificava falta de consistência na escolha do resultado utilizado para o efeito pelas entidades.

A Figura 4 sintetiza as alterações propostas para a DFC.

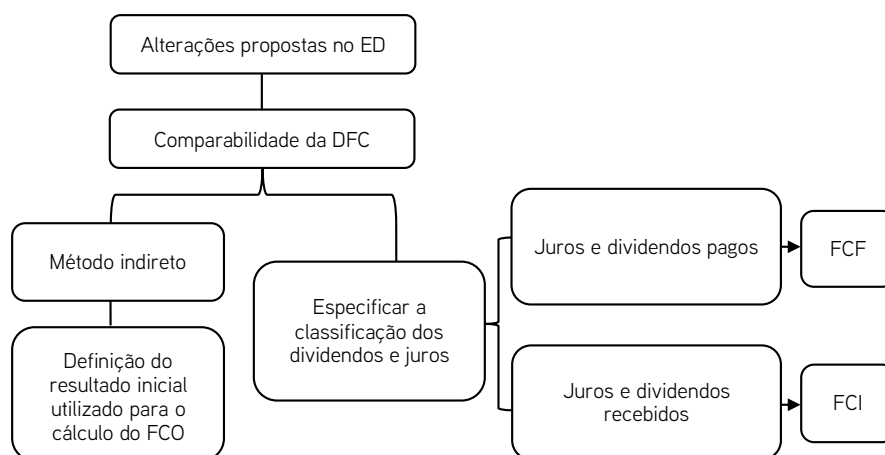


Figura 4: Alterações previstas no ED para a DFC

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à apresentação do FCO na DFC pelo método indireto, identificou-se que a dificuldade de análise e comparação da DFC resultava na diversidade do ponto de partida utilizado para o cálculo do FCO pelo método indireto, uma vez que a IAS 7 faz referência ao resultado líquido em sentido geral (*profit or loss*) ou, em alternativa, pelos rendimentos e gastos apresentados na DR integral ajustados pelas variações em inventários e dívidas a receber e a pagar comerciais. O IASB constata que as entidades têm utilizado, designadamente, o resultado líquido, resultado operacional líquido ou resultado líquido de operações continuadas (ED, BC 186). Para colmatar este problema, propõe a utilização do resultado operacional líquido como ponto de partida para o cálculo do FCO pelo método indireto. Esta proposta deve-se ao facto de que, usando o resultado líquido operacional, serão efetuados menos ajustamentos ao FCO, uma vez que este resultado inclui menos rendimentos e gastos cujos efeitos em termos de caixa possam ser classificados como FCI ou FCF (ED, BC 188a). Outro fator que levou à escolha deste resultado relaciona-se com a diferença entre o resultado líquido operacional e o FCO, que consiste numa medida dos acréscimos operacionais considerada útil para os utilizadores das DF, uma vez que ajuda a perceber como o resultado líquido

operacional foi convertido em fluxos de caixa (ED, BC 188b).

Analogamente, identificou-se também um problema de comparabilidade relativamente à classificação de algumas componentes da DFC por via de outros fatores, designadamente o setor de atividade da entidade (ED, BC 189). Com isto, uma das implicações do ED está relacionado com a necessidade de limitação das opções de classificação dos fluxos, de modo a melhorar a consistência em termos de apresentação da informação na DFC (ED, BC12).

Assim, quanto à classificação dos **juros e dividendos pagos** é especificado no ED que as entidades os classifiquem como FCF (ED, BC191, BC196b). Quanto aos juros pagos, argumenta-se que estes representam o custo de obtenção de financiamento externo, além de que os juros, quando reconhecidos como um gasto, são classificados na categoria de financiamento na DR (ED, BC 196b). Sobre os dividendos pagos, o argumento passa pelo facto deste tipo de fluxo decorrer de uma fonte de financiamento e, como tal, não se considera que a classificação como FCO permita a obtenção de uma representação fidedigna deste fluxo (ED, BC 191, BC192a).

Por outro lado, as entidades devem classificar os **juros e dividendos recebidos** como FCI, de modo a também permitir

a coerência com as alterações previstas para a DR, uma vez que se prevê que os juros e dividendos, quando reconhecidos como rendimentos, sejam classificados na DR na categoria de investimento (ED, BC 196a).

Existe, no entanto, a exceção no caso das entidades do setor financeiro, cujos dividendos recebidos e os juros são classificados numa única categoria, deixando ao critério das entidades a respetiva classificação (ED, BC 200, BC 201). Espera-se, no entanto, que esta classificação seja coerente com a classificação dos rendimentos e gastos da DR (ED, BC202). Os dividendos pagos, por sua vez, devem ser classificados como FCF para todas as entidades (ED, BC 191).

Por último, e como referido anteriormente, um dos objetivos do ED passa pelo alinhamento das classificações definidas para a DR com a DFC, aumentando a compreensibilidade da informação financeira reportada pelas entidades como um todo (ED, BC194). Assim, no sentido do alinhamento entre as duas DF, e à semelhança da DR, o IASB propõe também na elaboração da DFC, a divisão das associadas e *joint-ventures* entre integrais e não integrais. No entanto, os fluxos de caixa provenientes da aquisição líquida de associadas e *joint-ventures* serão classificados na íntegra como FCI na DFC (ED, BC185, BC 206).

Na Figura 5 é apresentado um exemplo da elaboração da DFC que sintetiza, de forma não exaustiva, algumas das principais alterações acima mencionadas,

nomeadamente: 1) a definição do resultado líquido operacional para o cálculo do FCO pelo método indireto; 2) a especificação da classificação dos juros e divi-

dendos pagos e recebidos; e 3) separação da classificação de fluxos de caixa de associadas e *joint ventures* integrais e não integrais na categoria de FCI.

Demonstração dos fluxos de caixa (método indireto)	
Resultado Líquido Operacional	(+/-)
Ajustamentos:	
Depreciação (...)	x
Pagamento de imposto sobre o rendimento (...)	(x)
FCO	(+/-)
Aquisição/alienação de associadas e <i>joint-ventures</i> integrais	(+/-)
Aquisição/alienação de associadas e <i>joint-ventures</i> não integrais	(+/-)
Dividendos recebidos de associadas e <i>joint-ventures</i> integrais	x
Dividendos recebidos de associadas e <i>joint-ventures</i> não integrais	x
Dividendos recebidos de outras participadas	x
Juros recebidos	x
Aquisição/alienação de (...)	(x)
FCI	(x)
Dividendos pagos	(x)
Juros pagos	(x)
(...)	
FCF	(x)
Variação de caixa e seus equivalentes	(+/-)

Definição ponto do partida do FCO pelo método indireto

Separação da classificação de fluxos de caixa de associadas e *joint-ventures* integrais e não integrais dentro do FCI

Orientação de classificação dos juros e dividendos nas respectivas categorias

Figura 5: Alterações à DFC proposta no ED

Fonte: Adaptado de IFRS Foundation (2020)

Na sequência dos desenvolvimentos anteriores, o próximo capítulo encontra-se dedicado à apresentação de algumas considerações finais.

3. Considerações finais

Em síntese, as alterações propostas permitirão melhorar a informação proporcionada para efeitos de análise e, consequentemente, para o processo de tomada de decisão (ED, BC 239). Desta forma,

verificar-se-á uma melhoria na qualidade das DF, uma vez que o ED responde globalmente às críticas em matéria de estrutura e conteúdo das mesmas (ED, BC250).

Tal como mencionado anteriormente, o IASB solicitou *feedback* aos *stakeholders* sobre as alterações propostas até setembro de 2020. Após a receção dos comentários, foi possível verificar que, no geral, as propostas receberam apreciações globalmente positivas, indicando que estas alterações teriam impacto significativo para os investidores em termos da relevância das DF (IFRS Foundation, 2020a).

"Após a receção dos comentários, foi possível verificar que, no geral, as propostas receberam apreciações globalmente positivas, indicando que estas alterações teriam impacto significativo para os investidores em termos da relevância das DF..."



Mais especificamente, relativamente à DR verificaram-se, alguns comentários discordantes em relação à classificação de rendimentos e gastos relacionados com investimentos. Neste sentido, foi defendido que os rendimentos e gastos relacionados com todas as decisões de investimentos, incluindo os ganhos e perdas em alienações, deveriam ser classificadas na íntegra na categoria de investimento em vez da diferenciação proposta entre a categoria operacional e de investimento (IFRS Foundation, 2020c). Outros comentários negativos surgem no sentido de discordância com a definição residual da categoria operacional uma vez que é referido no ED que esta categoria tem presente os rendimentos e gastos decorrentes das principais atividades de negócio (IFRS Foundation, 2020c). As propostas dos requisitos de agregação e desagregação de informação receberam comentários positivos. No entanto, foi solicitado um maior esclarecimento sobre o conceito de materialidade, uma vez que foi rejeitada a proposta de especificar um limite quantitativo de divulgação (IFRS Foundation, 2021d). Adicionalmente, consideraram que a não definição

de um limiar pode originar divulgação de informação imaterial, uma vez que a materialidade é um aspeto de relevância que pode variar entre entidades (IFRS Foundation, 2021e). Apesar do *feedback* recebido, houve concordância em não delimitar um valor para a agregação ou desagregação de informação, seja nas DF primárias, seja nas divulgações efetuadas no anexo (IFRS Foundation, 2020d).

Assim, e pelas razões já referidas, os comentários atuaram no sentido de sugerir que a materialidade não pode ser usada como um critério determinante para decidir o que deve constar nas DF primárias ou no anexo (IFRS Foundation, 2021e). Não tendo sido definido nenhum limiar quantitativo, tenciona-se introduzir o conceito de agrupamento por classes de ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos que sejam materiais, com base em características como a natureza, função, base de mensuração, entre outros. Na reunião mensal do IASB do mês de setembro de 2021, foi disponibilizado uma orientação de desagregação da informação nesse sentido.

Relativamente às propostas sobre as NGM, apesar de haver alguma concor-

dância com as alterações propostas, foi indicada a necessidade de propor ampliações a outras NGM igualmente utilizadas nos relatórios financeiros provenientes de outras DF, como é o caso do *free cash flow* resultante da análise da DFC (IFRS Foundation, 2021a; IFRS Foundation, 2021b; IFRS Foundation, 2020a; IFRS Foundation, 2020b). No entanto, o IASB não concorda com a expansão a outras medidas por não considerar ser o foco do projeto (IFRS Foundation, 2021a). Por outro lado, foi ainda mencionado que as propostas sobre as NGM implicam maior complexidade em termos de auditoria e que poderão resultar em duplicação de informação divulgada no relato financeiro, sugerindo-se, a fim de evitar esse problema, que tais alterações sejam de carácter opcional (IFRS Foundation, 2020a; IFRS Foundation, 2020b).

Relativamente às alterações propostas à DFC, em particular, verificou-se a existência de poucos comentários que, também aqui, foram enviados no sentido da concordância com as sugestões apresentadas (IFRS Foundation, 2021b; IFRS Foundation, 2021c). De salientar, ainda, a sugestão de revisão geral da IAS 7

num projeto autónomo (IFRS Foundation, 2021c, IFRS Foundation, 2021b).

Os comentários contrários foram justificados, por sua vez, com a falta de alinhamento entre as categorias da DFC e da DR, que se apresentava como uma das propostas do ED (IFRS Foundation, 2021c). Tais comentários justificam-se pelo facto de serem apresentadas diferentes propostas de definição e classificação para as categorias definidas, com especial foco para a categoria de investimento. Neste sentido, foi definido que, na DR a categoria de investimento incorpora as transações de investimento independentes das principais atividades do negócio, ao passo que, na DFC, o FCI engloba os fluxos de investimento em ativos de longo prazo.

Do mesmo modo, verificaram ainda que a classificação dos juros e dividendos apresenta discordâncias uma vez que na DR estes são distinguidos entre as principais atividades de negócio para a sua classificação e na DFC não se verifica tal diferenciação (IFRS Foundation, 2020c). Exemplo do referido é que em alguns casos os juros recebidos podem ser classificados na categoria de financiamento na DR, ao passo que na DFC são sempre classificados na categoria de investimento. Adicionalmente, o imposto sobre o rendimento é classificado como FCO na DFC e apresentado numa categoria separada na DR, ao passo que a venda de um ativo é classificada na categoria de investimento na DFC e na categoria operacional na DR (IFRS Foundation, 2020c).

Também foi destacada a definição do resultado operacional líquido como ponto de partida para o cálculo do FCO pelo método indireto não ser consistente com a definição de resultado operacional proposta na DR. Esta falta de alinhamento das DF provoca uma redução da compreensibilidade das mesmas.

Ainda sobre a classificação dos fluxos de caixa relativos aos juros e dividendos na DFC, em particular, verifica-se também, a acrescer à crítica anteriormente apresentada, algumas posições a indicar que os custos de alterações serão superiores aos benefícios, defendendo, em alternativa, a classificação de todos os juros e dividendos, sejam eles pagos ou recebidos, como FCO (IFRS Foundation, 2021c). No que toca à alteração do indicador utilizado como ponto de partida para o

cálculo do FCO pelo método indireto, o *feedback* negativo foi justificado pela perda de informações úteis sobre os FCO, bem como pelo facto de que o resultado escolhido não proporciona um adequado alinhamento entre a DR e DFC, uma vez que existe inconsistência entre a definição da componente operacional na DR e DFC (IFRS Foundation, 2021b). Para o efeito, alguns utilizadores defendem, em alternativa, a utilização do resultado líquido. Em resposta a estes comentários o IASB esclarece não ser objetivo do projeto o alinhamento total entre a DR e DFC, mas, sim, definir um ponto de partida único (IFRS Foundation, 2021b). Nos comentários analisados, defendem ainda que, no caso das entidades do setor bancário, o custo de alterar a divulgação do FCO por esse método será superior ao benefício esperado (IFRS Foundation, 2021b).

Por último, importa ainda referir que, em relação aos fluxos de caixa de associadas e *joint-ventures*, os comentários discordantes indicaram a subjetividade envolvida no processo de distinguir as

associadas e *joint-ventures* entre integrais e não integrais na DFC, ressalvando a pouca relevância desta distinção (IFRS Foundation, 2021f). Nesta perspetiva, foi solicitada mais orientação/exemplos que auxiliem a identificar associadas e *joint-ventures* integrais e não integrais (IFRS Foundation, 2021f). Sobre este tópico, destacaram ainda a inconsistência da referida separação nas categorias da DR e DFC. Esta falta de alinhamento das duas DF provoca, como verificado, inconsistência na classificação das associadas e *joint-ventures* integrais, uma vez que na DR são classificados na nova categoria e na DFC como FCI (IFRS Foundation, 2020c). Por outro lado, também foi mencionado que esta distinção pode facilitar a perceção se tais investimentos se relacionam ou não com as principais atividades do negócio (IFRS Foundation, 2021f).

Em simultâneo com a recolha de *feedback*, o IASB pretendeu perceber a adesão das entidades às alterações propostas, ou seja, como estas interpretariam as propostas do ED e quais as possíveis difi-



culdades na sua aplicação. Desta forma, desenvolveu um estudo prático com o objetivo de avaliar a implementação de tais propostas, solicitando a reformulação das DF de algumas entidades, nomeadamente a DR e a DFC, em conformidade com as futuras propostas do ED, bem como as NGM afetadas pelas propostas do ED (IFRS Foundation, 2020a).

O estudo englobou 50 entidades, maioritariamente europeias, sendo que relativamente à DFC foram obtidas apenas 39 propostas de reformulação. No âmbito dessa análise, verificou-se que a maioria procedeu às alterações de classificação, quer do ponto de partida do FCO, quer da classificação dos juros e dividendos (IFRS Foundation, 2020e). Relativamente à DR, verificou-se que as entidades procederam às alterações propostas, apresentando as novas categorias e subtotais nas DR reformuladas (IFRS Foundation, 2020c). Por último, verificou-se que a maioria das entidades divulgam NGM e que algumas entidades alinham tais informações com as propostas exigidas no ED. No entanto, e devido aos novos subtotais exigidos na DR, constata-se também que algumas entidades divulgaram NGM mais alinhadas com as novas DF. A título de exemplo pode ser mencionado o caso de uma entidade que divulgou nova NGM baseada no resultado operacional da DR, quando antes utilizava um resultado operacional distinto (IFRS Foundation, 2020b).

Importa destacar que, quando as alterações propostas forem implementadas, algumas normas serão retificadas ou substituídas, onde se incluem, para além da IAS 1 e da IAS 7 já referidas, as seguintes normas (ED, BC1 e BC 2):

- IAS 8 - *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*;
- IAS 33 - *Earnings per Share*;
- IAS 34 - *Interim Financial Reporting*;
- IFRS 7 - *Financial Instruments: Disclosures*; e
- IFRS 12 - *Disclosure of Interests in Other Entities*.

Por fim, e conforme anteriormente referido, ainda não foi divulgada uma data para a implementação das propostas referidas no ED e respetivas alterações às normas mencionadas, uma vez que se pretende ainda para o ano de 2021 a análise, nas reuniões mensais do IASB, dos comentários recebidos sobre os diversos temas e subtemas propostos.

Assim, e como primeira conclusão rápida, pode-se destacar que o conteúdo do ED foi geralmente bem recebido, apesar de algumas sugestões de expansão sobre determinados tópicos, nomeadamente sobre as NGM. De forma geral, as propostas de alteração da DR e DFC tiveram *feedback* positivo, apesar de algumas críticas relativas à manutenção de algumas inconsistências entre as áreas de atividades ou análise. Adicionalmente, e a partir da análise desenvolvida com base no estudo IASB, verificou-se a capacidade de implementação, por parte das entidades, de dar resposta às alterações propostas para as DF sem excessivas dificuldades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Albuquerque, F., de Almeida Cariano, A., & Marcelino, M. (2017). *A comparabilidade do Ebitda reportado pelas entidades cotadas em Portugal*. *European Journal of Applied Business and Management*, 3(3), 63-83.

Aviso nº8256/2015. Diário da República n.º 146/2015. Série II (25/07/2015) 20749 – 20845.

Brown, N. (2020). *Tornando-se de capital aberto: os benefícios e as armadilhas das métricas não GAAP*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 14(2), 145-157.

Coelho, L. (2016). *Nível de comparabilidade das práticas contábeis dos estoques de entidades brasileiras do setor de varejo listadas na BM&FBOVESPA*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil). Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/166675>

Costa, P., Pinto, A., Nunes, F., & Lemes, S. (2019). *Comparability of accounting choices in the statement of cash flow: Evidence from Brazil*. *Contaduría y administración*, 64(3), 1-20.

Daga, K., Kruger, S., & Mazzioni, S. (2015). *Demonstração dos fluxos de caixa: controle gerencial ou obediência normativa?*. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 9(1), 93-112.

Decreto-Lei nº158/2009. Diário da República n.º 133/2009. Série I (13/07/2009) 4375 – 4384.

Decreto-Lei nº98/2015. Diário da República n.º 106/2015. Série I (02/06/2015) 3470 – 3493.

Decreto-Lei nº35/2015. Diário da República n.º 34/2005. Série I-A (17/02/2005) 1186 – 1200.

Diretiva 2013/34/UE do parlamento europeu e do conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*. (20/06/2013). 19-76

Gope, A. (2017). *Accounting for Derivative Financial Instruments: An Analysis of Disclosure Determinants*. *Amity Journal of Management Research*. 2(1), 10-19.

IFRS Foundation (2003). *Statement of Cash Flows*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/>

issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows/

IFRS Foundation (2016). *Primary Financial Statements: Comment letter analysis – feedback received from the Agenda Consultation process*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2016/april/iasb/primary-financial-statements/ap21-comment-letter-analysis.pdf>

IFRS Foundation (2017). *Primary Financial Statements project*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2017/march/asaf/primary-financial-statements/ap9-primary-financial-statements.pdf>

IFRS Foundation (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

IFRS Foundation (2019). *General Presentation and Disclosures*. Disponível em: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf>

IFRS Foundation (2020). *Primary Financial Statements project: Exposure Draft General Presentation and Disclosures*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/webcast-material/slides/pfs-webcast-subtotals.pdf>

IFRS Foundation (2020a). *Feedback summary—Overview*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap21a-pfs.pdf>

IFRS Foundation (2020b). *Feedback summary—Management performance measures*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap21b-pfs.pdf>

IFRS Foundation (2020c). *Feedback summary: Subtotals and categories—general model*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap21b-pfs.pdf>

IFRS Foundation (2020d). *Primary Financial Statements: Feedback summary—Disaggregation—general proposals and minimum line items*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap21e-pfs.pdf>

IFRS Foundation (2020e). *Paper topic Feedback summary – Statement of cash flows*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap21i-pfs.pdf>

IFRS Foundation (2021). *Primary Financial Statements: Plan for redeliberations*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/january/iasb/ap21a-primary-financial-statements.pdf>

IFRS Foundation (2021a). *Primary Financial Statements: Scope of management performance measures*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/june/iasb/ap21a-scope-of-management-performance-measures.pdf>

IFRS Foundation (2021b). *Primary Financial Statements: Feedback summary—Users of financial statements*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/january/iasb/ap21d-primary-financial-statements.pdf>

IFRS Foundation (2021c). *Primary Financial Statements: Statement of cash flows*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/january/iasb/ap21b-primary-financial-statements.pdf>

IFRS Foundation (2021d). *Primary Financial Statements: Principles of aggregation and disaggregation and their application in the primary financial statements and the notes*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21d-pfs-principles-of-aggregation-and-their-application-in-the-primary-financial-statements-and-the-notes.pdf>

IFRS Foundation (2021e). *Primary Financial Statements: Principles of aggregation and disaggregation and roles of the primary financial statements and the notes*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/april/iasb/ap21a-primary-financial-statements.pdf>

IFRS Foundation (2021f). *Primary Financial Statements: Paper topic- Associates and Joint Ventures*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21f-pfs-associates-and-jvs.pdf>

Macedo, M., Machado, M., Murcia, F., & Machado, M. (2011). *Análise do impacto da substituição da DOAR pela DFC: um estudo sob a perspectiva da value-relevance*. Revista Contabilidade & Finanças, 22(57), 299-318.

Macedo, M., Machado, M., Murcia, F., Machado, M. (2012). *Análise da relevância do EBITDA versus fluxo de caixa operacional no mercado brasileiro de capitais*. ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting, 5(1), 99-130.

Maciel, F., Salotti, B., & Imoniana, J. O. (2019). *Incentivos para escolhas contábeis na demonstração dos fluxos de caixa*. Revista Contabilidade & Finanças, 31, 244-261.

Magro, N. (2014). *A comparabilidade das demonstrações financeiras na Europa* (Dissertação de mestrado em Gestão, Instituto Universitário de Lisboa – ISCTE Business School, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/8695>

Marques, A. (2010). *Disclosure strategies among s&p 500 firms: Evidence on the disclosure of non-GAAP financial measures and financial statements in earnings Press releases*. The British Accounting Review, 42(2), 119-131.

Neto, A. (2020). *Informações GAAP e Non-GAAP: um estudo sobre o value relevance do EBITDA e fluxo de caixa operacional*. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/17401>

Oliveira, R., de Faria, J., Conceição, M., & Guimarães, I. (2018). *A escolha do método de divulgação da DFC pelas empresas de capital aberto no Brasil*. Revista de Administração e Contabilidade da FAT, 10(1).

Oliveira, S. (2017). *A demonstração de fluxos de caixa como instrumento estratégico de gestão* (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://comun.rcaap.pt/bits-tream/10400.26/21157/1/Sofia_Oliveira.pdf

Portaria n.º 220/2015. Diário da República n.º 143/2015. Série I (24/07/2015) 4984 – 5018.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial das Comunidades Europeias (11/09/2002) 1-5
Regulamento (CMVM) n.º 11/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial das Comunidades Europeias (27/12/2005), 15-22.

Rodrigues, D. (2019). *Comparação do nível de divulgação de elementos da demonstração da posição financeira das entidades do PSI-20* (Dissertação de mestrado, ISCAL, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/12878>

Santos, E., Lima, J., & Bonfim, M. (2021). *Demonstrações Financeiras Primárias: Impactos das Mudanças Propostas pelo IASB*. Pensar Contábil.

Silva, D., Martins, V., & Lemes, S. (2016). *Escolhas Contábeis: reflexões para a pesquisa*. Revista Contemporânea de Contabilidade, 13(29), 129-156.

Silva, K. (2020). *Fluxo de caixa e suas contribuições na geração de informações gerenciais: um estudo de caso na Guararapes Confeções S/A* (Bachelor's thesis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Rio Grande do Norte, Brasil). Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41253>

Taplin, R. (2011). *The measurement of Comparability in Accounting Research*. Abacus, 47(3), 383-409



IDEA

A ferramenta certa para análise de dados

IDEA 11

mais abrangente, mais poderoso e mais fácil de usar

Inclui agora **mais de 90 testes** analíticos de auditoria prontos a usar com tecnologia *Audit Intelligence* e *Machine Learning*

Analisa 100% dos seus dados e gera relatórios de auditoria automáticos

Garante a integridade e a qualidade dos seus dados



obter
informação



Explorar &
Visualizar



Conectar &
Consolidar



Registar
todos os
passos



análise e controlo de dados, lda.



CASEWARE
IDEA Distributor

www.jdf-dados.pt

Extrato de “Net Positive - How Courageous Companies Thrive By Giving More Than They Take”

Momento de leitura

“ ... runaway climate change and rampant inequality are ravaging the world and costing a fortune. Who will help lead us to a better future? Business. These two massive dual challenges - and other profound shifts, such as pandemics, resources pressures, and shrinking biodiversity - threaten our very existence. Other megatrends, such as the push for a clean economy and the unprecedented focus on diversity and inclusion, offer exciting new opportunities to heal the world, and prosper by doing so. Government cannot do this alone. Business must step up. ...”

“ ... a net positive company:

- + improves the lives of everyone it touches, from customers and suppliers to employees and communities, greatly increase long-term shareholder returns in the process.
 - + takes ownership of all social and environmental impacts its business model creates. This in turn provides opportunities for innovation, savings, and building a more humane, connected and purpose-driven culture.
 - + partners with competitors, civil society and governments to drive transformative change that no single group or enterprise could deliver alone.
- This is not utopian fantasy. Courageous leaders are already making it real - and the stakes couldn't be higher. With bold vision and compelling stories. ...”

Extrato de “Net Positive - How Courageous Companies Thrive By Giving More Than They Take” de Paul Polman e Andrew Winston, Harvard Business Review Press, EUA, 2021

Formação contínua

No último trimestre de 2021, procurámos dar enfoque a matérias relevantes para o desenvolvimento dos trabalhos, diretamente relacionadas com a qualidade dos trabalhos de auditoria. Temáticas como a Estratégia e plano de auditoria, planeamento de auditoria, determinação da materialidade, Inventários e confirmações externas, foram algumas das matérias que foram incluídas no nosso plano de formação contínua e que tiveram uma grande adesão por parte dos colegas.

Foram também ministradas formações para apoiar as SROC's e os ROC a melhorar o sistema interno de controlo de qualidade nas vertentes da aceitação / retenção de clientes e Sistema interno de controlo de qualidade para pequenas e médias SROC. Esta é uma preocupação da OROC, decorrente das conclusões que foram apresentadas pela Comissão de Controlo de Qualidade, referentes ao ciclo 2020/2021.

Incluímos, ainda, formação sobre Ética e Deontologia e Regulamento Geral de Proteção de Dados, no contexto da atividade de auditoria.

Este último trimestre fica marcado pelo início da formação àqueles que ingressam a atividade de auditoria, através da Academia OROC. Em outubro de 2021, constituímos as primeiras turmas, cujos resultados foram muito positivos. Para 2022 está previsto lançar a Academia OROC, para auditores juniores e para auditores com experiência, com uma formação mais direcionada para o trabalho de revisão e supervisão.

A Ordem mantém o seu objetivo de orientar a sua oferta formativa às reais necessidades dos nossos profissionais e dos seus colaboradores, apostando-se na diversificação das matérias a abordar. Desta forma, desafia-se os colegas a enviarem para o *e-mail* dformacao@oroc.pt os contributos que considerem úteis e relevantes para a área da formação na nossa Ordem.

Mapas de Formação

Uma das obrigações dos Revisores Oficiais de Contas (nos termos do art.º 4 do Regulamento de Formação Profissional da OROC) é realizar um total de 60 créditos por cada triénio, sendo, pelo menos, 10 créditos anuais. Do total de créditos de formação profissional contínua obrigatória no triénio, pelo menos 15 créditos devem corresponder a formação certificada. A par desta obrigatoriedade, também é uma obrigação de cada Revisor o envio do mapa e do plano de formação. Este ano, o CD efetuou a validação dos mapas remetidos pelos Colegas, verificando-se o incumprimento do regulamento em algumas situações. Desta forma, foi recomendado, e recomendamos, o cumprimento do regulamento em vigor.

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

À semelhança de anos anteriores, em outubro de 2021, teve início mais uma edição do Curso de Preparação para ROC (época de 2021/2022). O curso, neste primeiro módulo, será em formato on-line. Encontra-se disponível no site da OROC todas as informações necessárias sobre esta temática, assim como o respetivo programa e regulamento. Decorreu ainda, no último trimestre de 2021, o quarto módulo do curso iniciado em 2020, cujo exame decorreu em dezembro de 2021.

Damos, desde já, as boas vindas aos futuros candidatos a ROC!



Plano de Formação Contínua

2021

	out	nov	dez
Auditoria			
Auditoria - ISAs			
Abordagem da auditoria nas administrações públicas			
Confirmações externas - aspetos práticos			
Método Equivalência Patrimonial - Tópicos de Relato Financeiro e de Auditoria			
Determinação da materialidade e implicação no trabalho do auditor			
Conceitos essenciais de auditoria de grupos (ISA 600)			
GAT 19 - Programas abrangidos pelo PT2020			
Estratégia e plano de auditoria			
Auditir estimativas contabilísticas e respetivas divulgações			
Inventários e respetivo impacto no trabalho de auditoria			
Planeamento duma auditoria			
Auditoria - ISAE, ISRS, ISRM			
Trabalhos de garantia de fiabilidade (ISAE 3000) e procedimentos acordados (ISRS 4400)			
Auditoria - Sistemas de Informação			
Auditoria de IT (em trabalhos de auditoria financeira)			
Auditoria - Análise de Dados			
Introdução ao Power BI – Construção de Dashboards			
Excel Avançado			
Auditoria - Qualidade e Organização			
Processo de aceitação de clientes			
Sistema interno de controlo de qualidade para pequenas e médias SROC			
Auditoria - Ética e Outras Matérias Regulamentares			
Ética			
Prevenção de branqueamento de capitais - os controlos internos que os ROC's devem adotar			
Fraude e branqueamento de capitais			
O Imobiliário e o risco de Branqueamento de Capitais – o papel do ROC			
Avaliação das componentes do sistema de controlo interno			

Plano de Formação Contínua

2021

	out	nov	dez
Contabilidade e Relato Financeiro			
Modelo de imparidade para ativos financeiros - IFRS 9			
Ativos fixos tangíveis no SNC-AP e temas relacionados			
Instrumentos financeiros (NCRF 27 – Casos práticos)			
Entidades hospitalares do Sistema Nacional de Saúde			
Fiscalidade			
Regime Especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS)			
Fiscalidade numa auditoria de demonstrações financeiras			
IVA nas operações imobiliárias			
Dedução em custos mistos e métodos de regularização			
Jurisprudência arbitral em IRC			
Código dos regimes contributivos do sistema previdencial da Segurança Social			
Fiscalidade Intern. Pessoas Singulares			
Direito			
Legislação laboral			
RGPD - A proteção de dados no contexto da atividade de auditoria			
Outras Matérias			
Avaliação de empresas através de modelos DCF e múltiplos			
Análise e avaliação de projetos de investimento via modelos DCF			
Gestão administrativa de recursos humanos			
Introdução aos mercados financeiros na perspetiva do investidor			
Corporate Governance – Alavancar a expertise dos ROC			
Academia OROC			



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC é um fator de confiança do mercado e visa proteger o interesse público

*O ROC avalia riscos, promove a legalidade
e ajuda a encontrar soluções*

SEDE:
Rua do Salitre n.º 51
1250-198 Lisboa
T 213 536 158 | 213 536 149

SERVIÇOS REGIONAIS DO NORTE:
Avenida da Boavista n.º 3477/3521, 2.º
4100-139 Porto
T 226 168 117 | 226 102 158

www.oroc.pt