

REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ISSN 2184-7886



N.º 98 | JULHO_SETEMBRO 2022 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

Entrevista a Rui Pinho,
Vice-Presidente do Conselho
Diretivo da OROC



**Os Possíveis
Impactos da
Tecnologia
Blockchain na
Atividade de
Auditoria**

Cláudia Moreira

**Domingos
José da Silva
Cravo**

Hernâni O. Carqueja

**Alguns Aspetos
das Estruturas
Conceptuais em
Contabilidade**

Ana Calado Pinto
José Rodrigues de Jesus
Mário Nuno Freire
Susana Couto de Jesus

**Projeto de lei
n.º 108/XV/
1.ª – Lei das
Associações
Profissionais**

Sandra Rita



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*

 @OrdemROC
 ordem_revisores_oficiaiscontas
 linkedin.com/company/ordem-
dos-revisores-oficiais-de-contas
 www.oroc.pt

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

Instagram – https://www.instagram.com/ordem_revisores_oficiaiscontas/?utm_medium=copy_link

Facebook – <https://www.facebook.com/OrdemROC>

LinkedIn – <https://www.linkedin.com/company/ordem-dos-revisores-oficiais-de-contas/?originalSubdomain=pt>



Editorial

Joaquim Camilo
Presidente da Assembleia Representativa da OROC

SER REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Não, não é arrogância, nem vaidade, nem tão pouco um excesso de admiração.

O ser Revisor Oficial de Contas é um sentimento de orgulho e de enorme satisfação por fazer parte desta profissão. Com trabalho árduo, mas cada vez mais qualificado, aceita carregar diariamente a grande responsabilidade de bem servir a sociedade, enquanto técnicos especializados, detentores de um vasto conjunto de conhecimentos, muitos deles de enorme exigência, ajudando as empresas e entidades a crescer e a desenvolver, dentro de leis, regras, normas e regulamentos. Tenho orgulho em ser Revisor Oficial de Contas.

É uma profissão muito exigente e muito trabalhosa. Obriga-nos a investir numa formação contínua durante a vida, ocupa muito do nosso tempo, por vezes noites e fins de semana, tempo que abdicamos em prol da profissão e com grande sacrifício para a nossa própria família.

Acompanhar as novas tecnologias, saber ler e interpretar os números, fazer análises, avaliações, projeções, estudar e entender o negócio e finalidades dos clientes, sugerir e recomendar, contribuir com o nosso conhecimento e dedicação é um desafio, para que as empresas e organizações, não só cumpram como progridam, transformando problemas e criando por vezes oportunidades.

Ser Revisor Oficial de Contas, não é tarefa fácil.

Acompanhar as mudanças e o desenvolvimento em contexto global económico e social, requer competência, zelo, seriedade, dedicação, estudo e várias especializações.

Com ética, transparência, integridade, ceticismo e perícia, assumimos o compromisso de bem servir os nossos clientes e a sociedade.

É, com muito gosto e sentido de responsabilidade por esta nobre profissão, que sou Revisor Oficial de Contas.

Não quero terminar sem agradecer aos nossos colegas, todos sem exceção, e que trilharam o caminho destes primeiros 50 anos, que este ano comemoramos, toda a dedicação e saber ao serviço desta profissão, realçando, contudo, o trabalho desenvolvido pelo colega Gastambide Fernandes (ROC n.º 93), que pela sua entrega e saber a honrou e valorizou.

Por larga maioria concedemos recentemente, em Assembleia Geral Representativa a que tenho a honra de presidir, o título de “membro honorário”, também aos colegas, Hernâni Olímpio Carqueja (ROC n.º 1) e Manuel de Oliveira Rego (ROC n.º 404), aos quais endereçamos o nosso muito obrigado, carinho e respeito pelo contributo dado ao desenvolvimento desta profissão.

Sumário



03



26



34



38



56

01 Editorial

03 Em Foco

ENTREVISTA A RUI PINHO, VICE-PRESIDENTE DO CONSELHO DIRETIVO DA OROC

10 Notícias

SORTEIO DO CONTROLO DE QUALIDADE

XIV CONGRESSO OROC

CERIMÓNIA DE HOMENAGEM AOS ROC QUE COMPLETAM 40 ANOS DE PROFISSÃO

PROTÓCOLOS

ANTÓNIO MENDONÇA ELEITO PRESIDENTE DO CNOP

ENCONTRO COM COLEGAS

BASTONÁRIO EM VISITA AOS AÇORES

ACADEMIA OROC – AUDITORES JUNIORES E SENIORS

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA ROC 2022/23

HOMENAGEM A JOÃO SANTOS

XX ENCONTRO INTERNACIONAL AECA

7.º CONGRESSO DA ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

20 Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

NOVIDADES CONTABILÍSTICAS

NOVIDADES DE AUDITORIA

MATÉRIAS COM IMPACTO NO TRABALHO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

OUTRAS MATÉRIAS DE RELEVÂNCIA PARA A PROFISSÃO

26 Auditoria

OS POSSÍVEIS IMPACTOS DA TECNOLOGIA *BLOCKCHAIN* NA ATIVIDADE DE AUDITORIA

Cláudia Moreira

34 Contabilidade e Relato

DOMINGOS JOSÉ DA SILVA CRAVO

Hernâni O. Carqueja

ALGUNS ASPECTOS DAS ESTRUTURAS CONCEPTUAIS EM CONTABILIDADE

Ana Calado Pinto

José Rodrigues de Jesus

Mário Nuno Vicente Freire

Susana Catarina Couto Rodrigues de Jesus

56 Direito

PROJETO DE LEI N.º 108/XV/1.ª – LEI DAS ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS

Sandra Riça

59 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

60 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA

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, JTINN, Lda.

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 2150 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 Rui Pinho Vice-Presidente do Conselho Diretivo da OROC

1. Em 2022 completa 25 anos de profissão como ROC. Conte-nos um pouco sobre o seu trajeto neste período. Quais os momentos mais marcantes?

O início da minha carreira profissional iniciou-se em setembro de 1989, com a

entrada como assistente de auditoria na Coopers & Lybrand (atual PwC), que era uma das BIG-7 na altura, com uma estrutura muito forte e em franco desenvolvimento no Porto. A empatia com um dos Partners e Manager na altura das entrevistas foi grande, o que ajudou à escolha em detrimento de outras possibilidades nesta área da auditoria.

Este foi um dos momentos marcantes na minha carreira – a escolha de uma empresa de auditoria e não de uma instituição financeira/seguradora ou mesmo uma entidade privada em diversos setores de atividade, nomeadamente indústrias, entidades em que estive envolvido em entrevistas. O setor público não era opção. É de salientar que o mercado de

trabalho nessa altura estava muito favorável para os recém-formados do ensino superior.

Em finais de 1994 fui promovido a Manager e nessa altura foi feito o convite de me transferir para área da consultoria de gestão (MCS) em desenvolvimento. Mais um momento marcante que me permitiu conhecer e desenvolver novas competências até meados de 1998.

Nesses 4 anos participei em projetos na área das M&A, de *corporate finance*, de candidatura a fundos comunitários, de desenvolvimento de planos estratégicos, de reorganização de empresas e processos, de sistemas de controlo interno e procedimentos associados, de desenvolvimento de sistemas de informação e de sistemas de qualidade, entre outros. As equipas eram pluridisciplinares e frequentemente trabalhava com engenheiros nas áreas de sistemas, de mecânica, de eletrotecnia ou química. Grande equipa e colegas que conheci nas diversas experiências e projetos que partilhamos.

Nesse período não quis perder as competências adquiridas na área da auditoria e inscrevi-me, até por política e incentivo da firma, no curso de preparação para ROC e nos exames para o efeito. Este período culminou com a inscrição como ROC na OROC em finais de 1997.

Com a fusão em 1998 entre a Coopers & Lybrand e a Price Waterhouse que originou a PwC, tive o dilema de permanecer na consultoria de gestão (que depois foi alienada à IBM, em 2002) ou ficar junto da área da auditoria, num grupo denominado de *Financial Advisory Services (FAS)*, posteriormente absorvido pelo grupo do *Global Risk Management Solutions (GRMS)*. A decisão não foi fácil, mas teve de ser racional - ficar numa área de assessoria financeira e risco ligada à auditoria. O processo de fusão ocorrido nesta área ou noutras nunca é fácil, dado que é necessário juntar e gerir os egos de muitos profissionais competentes e com ambição, para além do alinhamento de estratégia e atuação no mercado.

Com essa decisão fiquei responsável pela coordenação de alguns trabalhos de auditoria e foi iniciada, no escritório do Porto, uma área de apoio a todos os principais clientes de auditoria do escritório na área do risco e avaliação dos controlos

gerais e aplicacionais. Assim, foi feita a réplica de um grupo que já tinha alguns anos de atuação no escritório de Lisboa. Outro momento marcante que me permitiu adquirir outras competências que se vieram a revelar relevantes no desenvolvimento das minhas competências na área da auditoria.

Em 2004, após 15 anos na empresa, ocorreu mais um momento marcante, que foi a decisão de me manter na empresa e seguir a carreira como sócio nesta área de assessoria que se tinha desenvolvido após a fusão em 1998 e a venda da área da consultoria de gestão à IBM (e afastar-me um pouco mais da área de auditoria) ou o desenvolvimento de um projeto próprio na área com ligação a outra *network* internacional na área da auditoria e assessoria. Na altura não existia a diferença entre redes e associações/alianças como existe agora.

A opção caiu pelo gosto em desenvolver um projeto próprio com outros colegas, a partir de setembro de 2004, atuando em alguns nichos de mercado na área da auditoria e outros serviços com ligação internacional. Entre vários contactos internacionais, na altura foi decidido a integração na BKR International, da qual sou atualmente o *Chairman do EMEA (Europe, Middle-East and Africa) board* desta associação internacional, desde julho de 2022, com presença no *board* mundial.

O desafio tem sido grande ao longo destes 18 anos, tendo atualmente a nossa SROC atingindo uma dimensão apreciável na área do grande Porto. Possuímos também um pequeno escritório em Lisboa. Da associação e aliança da SROC faz também parte uma empresa de consultoria.

Neste trajeto existiram sempre muitas propostas de saída desta área de atividade, mas o gosto pela auditoria, serviços relacionados e outros serviços permitidos ganhou sempre aos restantes desafios. É de referir que as propostas chegaram por vezes a ser muito superiores à remuneração auferida. Mas ficou sempre a decisão do gosto pelos projetos em que estava e por esta atividade profissional. Hoje não me arrependo em nada considerando também essa variável.

Entre 1997 e 2007 fui também docente em diversas pós-graduações e na licenciatura de gestão no Instituto Superior de

Gestão. Com muita pena minha sai desta atividade para dedicação exclusiva na minha atividade principal. Entre 2002 e 2008 participei como controlador-relator nas funções de controlo de qualidade na OROC. Na OROC integrei também o grupo de trabalho do setor público administrativo e empresarial durante 3 anos.

Em 2020 surgiu a ideia de se avançar com uma equipa para a eleição aos corpos sociais da OROC com o lema "Uma Ordem para a profissão, uma profissão para o país" em que assumi as funções de Vice-Presidente do Conselho Diretivo após as eleições e a respetiva tomada de posse. Todas as atividades propostas para a operacionalização deste lema tem exigido um esforço de muitos colegas que nos acompanharam em diferentes fases do projeto e aos quais muito agradecemos a sua colaboração em prol do desenvolvimento da ordem e da profissão.

Julgo que este testemunho é relevante para os jovens e menos jovens que estão nesta área de atividade ou que pretendem entrar na mesma. Há muitas oportunidades e a profissão de Revisor Oficial de Contas é atrativa e de futuro.

2. Comparativamente ao seu início de carreira, quais as principais evoluções no trabalho de auditoria e revisão face à atualidade?

A realidade na atividade de auditoria e revisão de contas é completamente diferente, como também é diferente a organização das empresas e outras entidades, bem como toda a sua envolvente. O Mundo está completamente diferente em diversas áreas, nomeadamente em termos tecnológicos e de competências das pessoas envolvidas nos vários setores de atividade. A sociedade e os seus valores também são muitos diferentes.

Para se ter uma ideia do que era a auditoria e revisão de contas em início dos anos 90, para os jovens perceberem e os menos jovens recordarem, é de referir que quase não existiam PCs (estavam a aparecer os primeiros) pelo que todo o trabalho era feito manualmente. Esse trabalho manual era feito com recurso ao uso de papel, canetas de várias cores (o vermelho para os comparativos e o verde para a revisão) e calculadora.



Nunca me esqueço das folhas de 14 colunas para se fazer *lead schedules* das várias áreas de trabalhos de auditoria e as demonstrações financeiras. Essas *lead schedules* permitiam fazer os comparativos de interino e de final, para além de outras informações e ligações com as diversas análises.

Os dossiers permanentes e os dossiers correntes eram organizados ao longo de diversas pastas A4 que incluíam, no caso dos dossiers correntes, separadores por várias áreas do trabalho (por exemplo, planeamento, estratégia e riscos, controlo interno, imobilizado, disponibilidades, clientes, fornecedores, rendimentos e gastos, balancetes, etc.).

Já na altura existiam programas de trabalho em papel para as diversas áreas do trabalho. As pastas incluíam toda a documentação do trabalho efetuado em resposta a esses programas (e respetivas análises e conclusões), incluindo a informação obtida do cliente e de terceiros, no caso da circularização (em clientes de maior dimensão esta área ocupava muito espaço e era morosa dado que tudo era feito manualmente).

Para se ter noção do que se era a dimensão do arquivo, lembro-me que no fim de uma auditoria a uma das maiores cadeias de hipermercados/supermercados do país consegui encher dois carrinhos grandes de compras com as pastas A4 da

auditoria desse ano. Por vezes tínhamos ainda de levar algumas pastas mais relevantes do ano anterior ao longo da visita. A mala da minha viatura ficou cheia e grande parte do banco de trás também. A chegada a casa para a revisão do trabalho – por vezes ao fim de semana – e ao escritório para descarregar as pastas era um momento de *stress*...

É de salientar que, como não existiam telemóveis, os contatos eram sempre feitos pelos telefones fixos entre os membros das equipas e os clientes e o próprio escritório. Muitas situações caricatas aconteceram com estes momentos em que não existiam contatos. A viatura avariava ou acontecia um

pequeno acidente e não se chegava ao cliente ou ao escritório, no ponto de encontro um dos colegas não aparecia, não havia urgências após a saída do cliente ou do escritório pelo que diversas situações não se resolviam de imediato, etc.

Com a entrada dos PCs e com a entrada dos softwares de apoio à auditoria em meados da década de 90, tudo mudou para melhor e a eficiência na área de auditoria foi incrementada de forma significativa. O trabalho também ficou mais atrativo para os profissionais envolvidos nos trabalhos.

Apesar da evolução tecnológica e das próprias normas de auditoria, a responsabilidade e a exigência aos auditores tem sido muito acrescida nos últimos anos, pelo que o *stress* atual é superior a esse início e meados dos anos 90. É de referir que os prazos para a entrega dos resultados da auditoria também foram muito encurtados.

Atualmente temos *softwares* de auditoria muito desenvolvidos com ferramentas de importação e exportação de dados e programas de trabalho acoplados, ferramentas de *data analytics* para diversos fins, acesso a informação para *benchmarks* e para confirmações externas e até ferramentas em desenvolvimento com recurso a *machine learning*.

“Atualmente temos softwares de auditoria muito desenvolvidos com ferramentas de importação e exportação de dados e programas de trabalho acoplados, ferramentas de *data analytics* para diversos fins, acesso a informação para *benchmarks* e para confirmações externas e até ferramentas em desenvolvimento com recurso a *machine learning*.”

Mas não nos podemos esquecer que temos de cumprir com os requisitos das ISAs e demais normas, regulamentos e legisla-

ção aplicável, com a ISQ1 e futura ISQM 1 e 2, com códigos de ética e regras sobre independência, com as regras do controlo qualidade e supervisão existente sobre a profissão e toda a demais envolvimento e legislação e normativos aplicáveis.

Assim, a exigência ao auditor apesar de toda a evolução tecnológica é superior à existente no meu início de carreira, o que é um bom sinal da importância e da necessidade da profissão de auditor/revisor oficial de contas. Mas tudo tem de ser equilibrado e a evolução da tecnologia e das normas não tem ido, por vezes, no mesmo sentido, o que leva a uma diminuição da atratividade da profissão nos mais novos e ao aumento das taxas de rotação dos técnicos nas empresas.

A execução das auditorias nos prazos indicados e com as normas existentes – todas as ISAs e demais normas e regulamentação aplicável – é um grande desafio, aos quais acresce o tema dos honorários justos e proporcionais ao trabalho e às responsabilidades assumidas.

“A execução das auditorias nos prazos indicados e com as normas existentes - todas as ISAs e demais normas e regulamentação aplicável – é um grande desafio, aos quais acresce o tema dos honorários justos e proporcionais ao trabalho e às responsabilidades assumidas.”

Estes são mesmo os grandes desafios a nível nacional e internacional da profissão.

3. No atual contexto de crise geopolítica decorrente da invasão da Ucrânia por parte da Rússia, quais os impactos que antevê no trabalho de revisão oficial de contas?

A invasão da Ucrânia por parte da Rússia tem provocado impactos muito relevantes na economia mundial e europeia,

a diversos níveis, entre outros, a subida do preço da energia, a subida do preço de diversos bens e serviços, o aumento da taxa de inflação, a subida das taxas de juro, a diminuição do consumo, do investimento e do comércio internacional e problemas nas cadeias de logística e de abastecimento. Já existem previsões que indicam perspetivas de recessão mundial para 2023.

A União Europeia e outros países tem imposto sanções à Rússia que tem de ser analisadas e monitorizadas pelos ROC no âmbito dos seus trabalhos. Com o evoluir da situação, os ROC precisam de avaliar e determinar a forma como os diversos impactos da invasão e da guerra existente podem afetar as atividades das empresas auditadas e da sua própria atividade. O ceticismo profissional e os valores éticos têm de ser considerados também nesta avaliação.

Em particular, o ROC tem de ter particular cuidado na análise do pressuposto da continuidade, na avaliação do risco e na resposta de auditoria para algumas áreas que poderão ser consideradas áreas de risco de distorção material por impactos desta situação, nos diversos efeitos após a data de fecho a serem considerados no mesmo e todas as divulgações associadas no relatório de gestão e no anexo às demonstrações financeiras.

Os impactos referidos na gestão interna das SROC e dos ROC é também um fator que tem de ser considerado por todos os profissionais da área. Não é só uma questão técnica e normativos a considerar na execução dos trabalhos! A gestão de empresas e atividades (SROC e ROC incluídos) em contexto de inflação crescente (quase nos dois dígitos) é muito diferente de gestão de empresas e atividades com inflação baixa e estável nos últimos anos.

“Os impactos referidos na gestão interna das SROC e dos ROC é também um fator que tem de ser considerado por todos os profissionais da área.”

Este facto, associado às vicissitudes do mercado de trabalho atual e níveis de honorários praticados, terá de ser analisado e avaliado por cada um dos sócios na sua função de gestão interna da sua atividade e da SROC. As necessidades crescentes em termos de investimento na formação e na área dos sistemas e tecnologias aplicáveis à auditoria terá, por certo, de ser considerado nessa análise e avaliação.

Não nos podemos esquecer que qualquer contexto de crise é mais desafiante para a nossa profissão e não podemos deixar de defraudar as expectativas que nos colocam. A profissão demonstrou estar sempre preparada para o efeito. Exemplo disso foi o primeiro confinamento em março de 2020 e restantes impactos da pandemia de Covid-19 em que mantivemos a nossa atividade e funções a níveis exemplares, quer em Portugal, quer a nível internacional.

4. Na sua opinião, sente que o controlo de qualidade sobre a atividade de auditoria e o controlo sobre as entidades sujeitas a revisão legal de Contas é eficiente? Porquê?

Relativamente ao controlo das entidades sujeitas a revisão legal de contas a OROC tem efetuado diversas reuniões com a Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, no sentido de se estudar e implementar um mecanismo do controlo das entidades sujeitas a revisão legal de contas, no seguimento da aplicação do artº 262 do Código das sociedades comerciais ou de outra legislação que obrigue à mesma. Relativamente a entidades do setor público já foram feitas reuniões que incluíram este assunto na agenda com o Tribunal de Contas e com a Inspeção-Geral de Finanças (IGF).

Sempre que a OROC tenha conhecimento de entidades obrigadas e que não estejam a ser sujeitas a revisão legal de contas, procede à comunicação do fato à entidade em causa e monitoriza o processo. Temos de evoluir mesmo nos mecanismos de controlo destes processos que envolvam os diferentes utilizadores da informação financeira que possam auxiliar nesse processo, nomeadamente a Autoridade Tributária, instituições financeiras, orga-



nismos gestores de fundos comunitários, Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças e as diversas tutelas, reguladores e organismos setoriais. De igual modo, a não existência de qualquer contraordenação para o não cumprimento da legislação aplicável não facilita este processo de controlo sobre as entidades sujeitas a revisão legal de contas e que a não tem. Antes de opinar sobre o tema do controlo da qualidade sobre a atividade de auditoria e revisão de contas é conveniente fazer um breve enquadramento da atuação da OROC e da CMVM na área do controlo de qualidade.

Nos termos dos Estatutos da OROC (EOROC), os ROC e as SROC estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual é exercido pela OROC, sob a supervisão da CMVM, no que respeita a auditores que não realizem revisão legal das contas de Entida-

des de Interesse Público (EIP). A OROC faz controlo de qualidade em cada ciclo de seis anos a todos estes ROC e SROC, incluindo todos os seus sócios ROC.

O Regime Jurídico de Supervisão e Auditoria (RJSA) refere que no âmbito das suas atribuições de supervisão de auditoria, a CMVM exerce o controlo de qualidade dos ROC e SROC que auditem EIP e que supervisiona e avalia o sistema o de controlo de qualidade realizado pela OROC sobre os demais ROC e SROC.

A experiência existente neste sistema de controlo de qualidade integrado entre as duas entidades, OROC e CMVM, remonta à aprovação do RJSA em 9 de setembro de 2015 (com alterações introduzidas pela Lei nº 99 A/2021 de 31 de dezembro).

A integração e a melhoria contínua dos processos associados ao controlo de qualidade entre as duas entidades e os



efeitos do próprio sistema aplicado na melhoria de qualidade das auditorias realizadas julgo que têm sido uma realidade nestes últimos sete anos. Esta é minha percepção sobre a opinião dos diferentes utilizadores da informação financeira auditada.

Contudo, julgo que ainda existe uma grande margem para a melhoria do processo de controlo de qualidade associado à adequação e proporcionalidade das suas ações à dimensão e complexidade da atividade dos ROC e SROC, objeto de controlo e das próprias entidades auditadas. A razoabilidade, é um dom, que tem de ser maximizada nestes processos sem colocar em causa o cumprimento de normas, regulamentos e leis aplicáveis aos revisores/auditores. Temos, assim, de saber distinguir o que é relevante do que efetivamente não é relevante e se a opinião de auditoria foi, ou não, efetivamente bem emitida

considerando também a perspetiva dos utilizadores da informação financeira e a própria dimensão das entidades auditadas. De igual modo, a partilha de informação entre a CMVM e OROC relativamente às ações realizadas sobre EIP e NEIP poderá ser melhorada no sentido de se garantir que se faz o controlo sobre o universo total de entidades sujeitas a revisão/auditoria, quer sejam EIP ou não EIP (NEIP). Esta julgo que será uma preocupação de ambas as entidades. Para as auditorias no exercício de 2022, com a redução do número de EIP por aplicação da nova redação do artº 3 do RJSA, ainda ficam mais de 100 ROC sócios e contratados em SROC com EIP que poderão não ter EIP (NEIP) sobre a sua responsabilidade e cerca de 10.000 a 11.000 entidades NEIP incluídas em SROC com EIP (cerca de um terço do total de entidades auditadas em Portugal).

“...existe uma grande margem para a melhoria do processo de controlo de qualidade associado à adequação e proporcionalidade das suas ações à dimensão e complexidade da atividade dos ROC e SROC, objeto de controlo e das próprias entidades auditadas.”

A partilha recíproca de informação sobre os resultados dos controlos de qualidade, quer entre ambas as entidades, quer aos ROC e SROC envolvidos, tem permitido a evolução das práticas de auditoria e sistemas de qualidade associados. A comunicação dos resultados dos processos de

controlo de qualidade tem de ser mais focada nos aspetos positivos (que são imensos...) e não apenas nas observações/irregularidades consideradas relevantes, por forma a incrementar-se a notoriedade e atratividade da profissão que é essencial ao seu futuro sustentável.

Estas preocupações não são só de foro nacional, dado que as mesmas também se colocam em diversos fóruns europeus e a nível mundial ligados à profissão e nas estruturas das entidades de auditoria que possuem ligações internacionais, quer em rede, quer em associação e aliança.

“Almost all quality improvement comes via simplification of design, manufacturing... layout, processes, and procedures.” – Tom Peters

Não é isso que tem acontecido na nossa profissão e na evolução das normas para o efeito ou, pelo menos, na interpretação das mesmas. A simplificação de processos e procedimentos não acontece dado o enfoque na documentação dos processos de controlo de qualidade ou mesmo nos de gestão da qualidade, ISQM 1 e 2 e ISA 220 (revista) a serem adotadas.

“A partilha recíproca de informação sobre os resultados dos controlos de qualidade, quer entre ambas as entidades, quer aos ROC e SROC envolvidos, tem permitido a evolução das práticas de auditoria e sistemas de qualidade associados.”

Não queria acabar este comentário sem referir que a profissão de revisor oficial de contas em Portugal é das mais escurtinadas em Portugal (ou até a mais) com o atual processo de controlo de qualidade em vigor. Não existe qualquer paralelo com as atividades dos médicos, engenheiros, advogados, contabilistas, intermediários financeiros, intermediários imobiliários, avaliadores de ativos, professores, juízes, agentes de execução, administradores de insolvência, entre outras profissões,

no que diz respeito aos processos de controlo de qualidade.

5. Acredita que o futuro do país e, consequentemente, o seu desenvolvimento está interligado com o sucesso das ordens profissionais, ao promover a autorregulação de profissões e exigindo a autonomia técnico funcional, independência e capacidade técnica?

Não tenho dúvidas que as ordens profissionais têm dado um enorme contributo para o desenvolvimento do país em diversas áreas das suas competências, mas também compreendo que muitos dos portugueses e mesmo profissionais da nossa área não entenda isso, atendendo à vastidão e proliferação das ordens profissionais. Contudo, todas ordens profissionais têm a sua história e campo de atuação ao abrigo da legislação existente.

No caso da OROC é por demais visível o contributo que esta ordem tem dado a uma profissão que faz 50 anos este ano e, por sua vez, o que esta profissão tem dado ao país com a intervenção dos seus profissionais na credibilização da informação financeira. Para isso, basta ver a evolução que a profissão teve desde finais década de 80 até aos dias de hoje. Por este motivo, preocupa-nos o projeto de Lei nº 108/XV (1ª alteração da Lei nº 2/2013 e da Lei nº 53/2015) em discussão pública sobre o pretense reforço da salvaguarda do interesse público, a autonomia da regulação e promoção do acesso a atividades profissionais para cumprimento de orientações da Comissão Europeia e recomendações da OCDE no domínio das profissões autorreguladas.

“...as ordens profissionais têm dado um enorme contributo para o desenvolvimento do país em diversas áreas das suas competências...”

A OROC possui especificidades próprias associadas à sua organização e funcionamento de acordo com o previsto EOROC e demais regulamentos aplicáveis a diversos processos internos – formação, controlo de qualidade, disciplinar, inscrição e exame, estágio e curso de preparação para ROC –, à supervisão que possui da CMVM ao abrigo do RJSA e à Diretiva do Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia sobre auditoria.

“A OROC possui especificidades próprias associadas à sua organização e funcionamento de acordo com o previsto EOROC e demais regulamentos aplicáveis a diversos processos internos...”

Deste modo, não considero que qualquer alteração à atual Lei nº 2/2013, seja aplicável ou necessária à OROC, pelo que a aplicação transversal do projeto de lei em apreciação parece desconhecer a realidade do exercício da profissão de revisor oficial de contas, bem como da sua legislação específica, regulação e supervisão. O aumento da regulação do Estado sobre as ordens profissionais, nomeadamente no caso da OROC, não acrescenta valor e pode até revelar-se uma brecha na defesa do interesse público associado à nossa profissão e autonomia e independência da atividade de revisor oficial de contas.

Estas questões têm sido explanadas e debatidas em diversas sessões com grupos parlamentares por forma a explicar a especificidade da OROC e da profissão de ROC. De igual modo, temos vindo a colaborar com o Conselho Nacional das Ordens Profissionais (CNOP) em diversas ações integradas no âmbito deste projeto de Lei. Esperemos mesmo que o bom senso (nem sempre considerado pelo poder político...) seja adotado na redação final do projeto de lei em discussão, e se o não for, em termos gerais, que considere as especificidades da OROC e da profissão de revisor oficial de contas.

Sorteio | Controlo de Qualidade

Realizou-se no passado dia 14 de julho, a sessão pública do sorteio para seleção dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas que serão submetidos a controlo de qualidade no 1.º ano do ciclo (2021/2026) que agora se inicia. A sessão pública realizou-se no Palácio da Bolsa, na cidade do Porto e contou com a presença do Presidente do Tribunal de Contas, Juiz Conselheiro José Tavares, do vogal do Conselho de Administração da CMVM, José Miguel Almeida e de ilustres revisores/auditores e colaboradores da Ordem.



Presidiu à Cerimónia Rui Vieira, vogal do Conselho Diretivo e Presidente da Comissão do Controlo de Qualidade, o qual partilhou informação relativa ao último ano do ciclo 2015/2020, agradecendo o trabalho de todos os envolvidos pelo esforço notável de recuperação dos processos de controlo de qualidade que devido aos condicionalismos decorrentes da pandemia se encontravam atrasados. Como principais conclusões, foi evidenciado que 65% dos controlos realizados não apresentaram observação significativa (sendo que parte deles não apresentam quaisquer observações), e que dos controlos com observações significativas (por contraponto à anterior designação de observações de “relevância”) apenas

9% foram remetidos para o Conselho Disciplinar. Rui Vieira realçou ainda as ações de acompanhamento que tiveram conclusões muito satisfatórias.

Mantêm-se em termos gerais, as áreas de foco já identificadas no ciclo anterior, com um novo assunto, relativo à determinação da materialidade (ISA 320) a ganhar relevância como área de foco para o próximo ciclo.

No que diz respeito aos desafios que se colocam aos ROC, em termos de qualidade, salientou a adoção da norma ISQM 1, a revisão da ISA 315, para além dos temas relativos à fraude e à continuidade operacional. No que diz respeito ao processo de controlo de qualidade, partilhou que o Conselho Diretivo está

a ponderar a introdução de alterações nos critérios de seleção dos dossiers a inspecionar, procurando-se introduzir critérios de segmentação tendo em conta a atividade dos ROC, e conferir um maior peso aos critérios de relacionados com fatores de risco específico, para além da introdução de maior imprevisibilidade na seleção. É também intenção do Conselho Diretivo continuar a investir no Controlo de Qualidade, fator crítico para a relevância da Profissão. Não terminou sem agradecer a todos os Controladores-relatores pelo trabalho desenvolvido, apelando a que mais ROC participem no processo. Relativamente ao supervisor (CMVM), foi enaltecido o acompanhamento de proximidade das atividades desenvol-

vidas pela CCQ. A CMVM continua a ter acesso a toda a documentação relativa aos controlos de qualidade efetuado. Ao invés, mantém-se a situação de a CCQ não ter acesso às conclusões dos controlos de qualidade efetuados pela CMVM aos auditores de EIP, pelo que a OROC não pode atuar no sentido de colmatar as observações relatadas nos relatórios anuais emitidos pela CMVM acerca do sistema de controlo de qualidade de auditoria. A CMVM teceu comentários sobre o relatório do ciclo anual da CCQ, tendo os mesmos sido analisados e comentados. A este respeito, mantém-se algumas situações de divergência entre a CCQ e a CMVM quanto à severidade de algumas das observações. Terminou a intervenção informando que, a exemplo do ano passado, a CCQ irá realizar uma sessão de formação gratuita para todos os ROC, para aprofundamento das observações significativas notadas no ciclo que agora encerra e que deverão ser prioritárias na execução das auditorias do 1.º ano do ciclo 2021/2026 que agora se inicia

Na sessão de encerramento, o Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, agradeceu ao colega do CD, Rui Viera e à sua Comissão de Trabalho, o enorme trabalho em prol da profissão que tem sido um trabalho desenvolvido com afínco e total independência mas norteado por um elevado rigor e profissionalismo. Virgílio Macedo, referiu que a OROC tem tido um papel extremamente relevante como garante da qualidade do exercício de funções de interesse público exercida pelos Revisores Oficiais de Contas e Auditores em Portugal, e foi sempre, uma referência nacional de transparência e credibilidade. O controlo de qualidade tem, como objetivo primeiro, promover a melhoria da qualidade, incentivando os Revisores a adotarem as práticas profissionais mais adequadas. E é só e apenas isso. Terminou referindo que o controlo de qualidade é uma realidade com mais de 30 anos na Ordem e que “os resultados obtidos até à data, têm permitido concluir que as pastas de trabalho dos ROC estão bem preparadas e devidamente suportadas. É de compromisso, de rigor e de exigência interna que falamos nesta Ordem, em nome da qualidade dos serviços prestados.”

Mais se informa que as listas de ROC e SROC sujeitos a controlo, estão disponíveis para consulta no *website* da OROC.



XIV Congresso

Nos dias 4 e 5 de novembro vai realizar-se o XIV Magno Congresso da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas que celebra este ano o 50.º Aniversário da Profissão.

No final do primeiro dia do evento irá realizar-se o Jantar de Gala, na Estufa Fria, em Lisboa, num momento que será marcado por um concerto intimista protagonizado pela artista Áurea.

O Congresso conta com o Alto Patrocínio da Presidência da República e o patrocínio de várias Sociedades de Revisores Oficiais de Contas e das empresas e organizações. O tema escolhido para o nosso Congresso foi “50 anos | Uma profissão para o País”.



No que diz respeito ao Programa Científico, foram selecionadas temáticas nucleares com enfoque nos desafios da economia, nas ameaças ambientais, nas novas tecnologias de informação e no futuro da profissão.

Cerimónia de homenagem aos ROC que completam 40 anos de profissão

No passado dia 7 de julho, a OROC recebeu na sua sede, os Revisores Oficiais de Contas que fizeram 40 anos de profissão como revisor oficial de contas, no ano de 2022. A cerimónia de homenagem contou com a presença do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, do respetivo Conselho Diretivo da OROC e do Presidente da Assembleia Representativa, Joaquim Camilo.

Rui Vieira, Vogal do CD e Presidente da Comissão da Comissão do Controlo da Qualidade, partilhou com os presentes algumas preocupações pelo qual se pauta a profissão de revisor/auditor, bem como as exigências inerentes. Após a sessão solene, seguiu-se um momento de convívio entre colegas e amigos. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, reconhece

o contributo valioso, de todos os colegas que ao longo dos últimos 40 anos, tem contribuído para dignificar a nossa profissão e escrever a nossa história. A todos, sem exceção fica o reconhecimento e o agradecimento pela aprendizagem, pelo testemunho e pela forma única e ímpar com que deixam o seu legado para os mais jovens.









António Mendonça eleito Presidente do CNOP

A Assembleia Geral do CNOP, na sua reunião de 15 de julho de 2022, elegeu o Doutor António Mendonça, Professor Catedrático do ISEG e Bastonário da Ordem dos Economistas, como novo Presidente do CNOP, em substituição do Eng.º Carlos Mineiro Aires, que apresentou a sua renúncia a este cargo por incompatibilidade com as funções públicas que passou a exercer.

Protocolos

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, tem vindo a estabelecer protocolos comerciais em áreas de atuação consideradas prioritárias, e que se tradu-

zem em vantagens económicas para os associados. Desde o ano de 2021, temos vindo a trabalhar para alargar esta rede cobrindo prioritariamente as áreas da

hotelaria, banca, saúde, educação e lazer. Os protocolos são da iniciativa da Ordem, aprovados pelo Bastonário da OROC, encontrando-se disponíveis para consulta no [site](#).

Encontro com colegas



O mês de setembro começou com uma deslocação do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, a Ponta Delgada, onde se realizou o encontro com os Revisores Oficiais de Contas da região autónoma dos Açores. Durante o Encontro, Virgílio Macedo entregou a Medalha dos 40 anos de profissão ao colega Revisor Oficial de Contas, Duarte Giestas | ROC n.º 520, elogiando o seu contributo como pioneiro da profissão.

Ainda no mesmo mês, teve lugar mais um Encontro, desta feita com os colegas do distrito de Aveiro, em que esteve presente o Bastonário e o Vice-Presidente do Conselho Diretivo Rui Pinho. Estes encontros de proximidade que tem sido realizados ao longo do país pelo Conselho Diretivo com o objetivo de ouvir os colegas e abordar diversas questões relevantes para o futuro da Ordem e da profissão.



Bastonário em visita aos Açores

A propósito da deslocação aos Açores, Virgílio Macedo, esteve presente na cerimónia de tomada de posse da nova Juíza Conselheira do Tribunal de Contas dos Açores, Maria Cristina Flora.



ACADEMIA OROC – auditores juniores e seniors

Conscientes de que o exercício da profissão de revisor / auditor é cada vez mais exigente ao nível do cumprimento das mais variadas matérias, nomeadamente na adequada aplicação das normas internacionais de auditoria, é fundamental que os colaboradores dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas adquiram *know-how* que lhes permita desenvolver de forma

adequada, as tarefas necessárias às diferentes categorias profissionais.

A aposta na formação dos profissionais que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas é uma das prioridades da OROC, como garante da melhoria na qualidade dos trabalhos de auditoria. Neste sentido, a OROC criou a “Academia OROC” para o desenvolvimento de Programas de Formação específicos para cada uma das categorias profissionais

que são, por regra, definidas dentro da estrutura organizativa de uma SROC ou ROC.

O Programa de Formação dirigido aos auditores juniores centra-se numa formação eminentemente prática, com uma abordagem de matérias relevantes nas áreas que, por regra, são afetas a este tipo de profissionais. O Curso teve a duração de cinco dias, em regime presencial (instalações da OROC em Lisboa e Porto).





Além da Academia para auditores juniores, a OROC desenvolveu ainda o Programa de Formação dirigido a **auditores seniors**, cuja metodologia se centra numa formação prática, com uma abordagem de matérias relevantes nas áreas que, por regra, são afetas a esta categoria de profissionais. O Programa de Formação para Seniores tem como objetivos gerais dotar os auditores com experiência dos conhecimentos necessários que permitam uma melhoria do desempenho nas tarefas atribuídas em contexto de auditoria. O Curso teve a duração de cinco dias, em regime presencial (instalações da OROC em Lisboa e Porto). Dado o elevado sucesso nas primeiras edições foram abertas duas turmas da Academia quer juniores quer seniores, sendo que a última edição deste ano decorreu nos dias 26 a 30 de setembro.

Curso de Preparação para ROC 2022/23

O Curso de Preparação para Revisor Oficial de Contas está concebido e estruturado tendo em conta os níveis de conhecimento exigidos para o exercício da profissão de Revisor Oficial de Contas, cada vez mais exigente e que obriga ao conhecimento de uma multidisciplinaridade de temáticas mais complexas e diversificadas. O objetivo do Curso é

auxiliar na preparação dos candidatos ao exame de acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas, complementando o desenvolvimento da formação profissional, académica e científica e de atualização permanente de conhecimentos. O curso presume que os participantes dominem um conjunto de matérias consideradas básicas na área de economia,

auditoria, contabilidade, direito e gestão, dando, especial enfoque nos aspetos de maior complexidade, nomeadamente na área contabilística. As inscrições terminaram a 16 de setembro e a OROC recebeu o maior número de inscritos de sempre, quer no Porto quer em Lisboa, prova da vitalidade e interesse da profissão de revisor oficial de contas.



Homenagem a João Santos

Após completar 40 anos de serviço em prol da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, João Santos cessa funções por motivos de reforma. O Conselho Diretivo e os colegas, realizaram um convívio para homenagear o colaborador, o colega e amigo que fez, faz e fará sempre parte da história da OROC. O Conselho Diretivo agradeceu o trabalho e dedicação. Os colegas que tiveram o privilégio de privar com o Sr. João durante tantos anos, fizeram votos de muita saúde e muitas felicidades.

XX Encontro Internacional AECA

O XX Encontro Internacional AECA subordinado ao tema “**Industry 5.0: Rethinking Paradigm**”, organizado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), do Instituto Politécnico do Porto e a **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** (AECA) realizou-se nos dias 22 e 23 de setembro, no Porto.

A OROC como um dos principais patrocinadores, juntamente com a AON, esteve presente no evento dando continuidade à tradição, que remonta a 1984, no sentido de promover o intercâmbio académico e científico entre as instituições de ensino superior portuguesas e espanholas e a AECA, através de um debate livre e informado sobre os desafios que as organizações enfrentam na área da Contabilidade e da Gestão. O XX Encuentro Internacional AECA decorreu em regime híbrido e contou com um conjunto de sessões diferenciadas: mesas redondas, *research workshops* e sessões paralelas. Na sessão de abertura em representação do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, esteve Luís Damas, Presidente do Conselho Disciplinar da Ordem.

No dia 23 de setembro o Vice-Presidente do Conselho Diretivo Rui Pinho, esteve no encontro e teve breve reunião com o Presidente e Vice-Presidentes do ISCAP no contexto do encontro e de futuras parcerias neste contexto e da própria atividade da OROC e do ISCAP.



7.º Congresso da Ordem dos Contabilistas Certificados

A Ordem dos Contabilistas Certificados organizou de 21 a 23 de setembro, o seu 7.º Congresso dos Contabilistas Certificados que decorreu no Altice Arena em Lisboa.

A sustentabilidade e o relato não financeiro, a par da responsabilidade empresarial, do empreendedorismo social, da economia sustentável ou das métricas e

índices contabilísticos, foram o mote do evento que reuniu inúmeros contabilistas de todo o país. O Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, esteve presente na sessão de abertura do Congresso e parabenizou a Bastonária da Ordem dos Contabilistas Certificados, Paula Franco, pelo excelente Congresso realizado e pelas excelentes

intervenções dos oradores que teve a oportunidade de presenciar.

No Dia do Contabilista, a 21 setembro e no âmbito do evento, Paula Franco homenageou os contabilistas certificados pelos 25 anos de inscrição naquela Ordem, dos quais se destacam Virgílio Macedo Bastonário da OROC.

Transforme a sua casa na sua pensão ou complemento de reforma!

Se é reformado ou tem mais de 65 anos e vendeu ou está a pensar vender a sua casa, não se esqueça de contar com as mais-valias dessa transação. Sabia que existem algumas situações que lhe conferem isenção das mais-valias? Beneficie da isenção da tributação das mais-valias imobiliárias e desfrute de uma reforma realmente tranquila.

Fale connosco e subscreva os nossos Fundos de Pensões

Real Reforma JOVEM

Perfil de Risco: Agressivo

Participantes a 15 ou mais anos da reforma ou com maior tolerância ao risco e que estejam dispostos a suportar uma elevada volatilidade

Real Reforma ACTIVA

Perfil de Risco: Equilibrado

Participantes a 10 ou mais anos da reforma ou com alguma tolerância ao risco, assumindo uma ligeira variabilidade no valor dos investimentos

Real Reforma SÉNIOR

Perfil de Risco: Moderado

Participantes a menos de 5 anos da reforma ou avessos ao risco, com o objectivo de investir em activos com baixo risco

Real Reforma GARANTIDA

Perfil de Risco: Conservador

Participante a menos de 5 anos de idade de reforma ou com preferência por sacrificar rentabilidade em favor de uma maior protecção de capital

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

Nesta secção da revista, a OROC pretende trazer ao conhecimento dos colegas as mais recentes e relevantes novidades regulatórias. Esta secção encontra-se estruturada por tópicos agrupados em quatro grandes áreas, por ordem cronológica descendente:

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

Novidades contabilísticas

SNC

- Foi emitida mais recentemente pela CNC a seguinte FAQ:

FAQ 37 (22-07-2022): Qual o tratamento contabilístico das aplicações em ouro?

O CNCE esclarece que está ciente que não existe nem nas NCRF nem nas IFRS um tratamento específico para a contabilização das aplicações em ouro. Nesse sentido, considera que podem ser equacionadas algumas hipóteses:

- (1) de acordo com a NCRF 18, se o ouro se destina a ser vendido ou transformado no decurso normal das operações da entidade;
- (2) de acordo com o parágrafo 4 da NCRF 2, se é intenção da entidade alienar num prazo até 3 meses, caso em que as flutuações de valor são reconhecidas em resultados nos termos do parágrafo 11 da NCRF 27;
- (3) de acordo com a NCRF 11, se o ouro for detido para valorização, caso em que, considerando os parágrafos 9 e 10 da NCRF 4, este investimento pode ser tratado à semelhança das Propriedades de Investimento.

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

- Foi emitida mais recentemente pela CNC a seguinte FAQ:

FAQ 38 (22-07-2022): Como reconhecer, em SNC, a aquisição e detenção de criptomoedas?

O CNCE esclarece que está ciente que não existe nem nas NCRF nem nas IFRS um tratamento específico para a contabilização. Nesse sentido, veio divulgar uma primeira abordagem à matéria dos criptoativos, cingindo-se às criptomoedas, perspetivando-se divulgações futuras relativamente a outros criptoativos, atenta nomeadamente a evolução ao nível do IASB e do EFRAG.

Nesta primeira abordagem, considera que podem ser equacionadas algumas hipóteses para o seu tratamento contabilístico destes ativos pelo detentor.

A CNCE esclarece que o reconhecimento das criptomoedas implicará, em primeiro lugar, saber se as mesmas se qualificam ou não como ativo ao abrigo da Estrutura Conceptual do SNC. Preenchidas que estejam as condições necessárias para serem reconhecidas como ativo, haverá que avaliar qual a NCRF aplicável.

Neste sentido, estão previstas as seguintes possibilidades de enquadramento, caso cumpra com as respetivas definições:

- (1) como instrumentos financeiros;
- (2) como inventários;
- (3) como ativos intangíveis.

A FAQ fornece as orientações para determinar se uma criptomoeda se enquadra em cada uma destas normas.

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



SNC-AP

- Foi alterada a seguinte FAQ:

FAQ 42 (13-09-2022): Transferências obtidas com condições decorrentes de acordos ou contratos

O CNCP atualizou a FAQ, aditando o último parágrafo, como segue:

As Entidades Públicas Reclassificadas que se encontrem em processo de transição para o SNC-AP, deverão ter em consideração que a NCRF 22 (IAS 20) prevê que o reconhecimento do rendimento ocorra ou no recebimento ou com base na expectativa razoável de vir a cumprir com as condições subjacentes, o que constitui uma diferença assinalável face ao preconizado pela NCP 14.

IFRS

Durante o ano de 2022, e após a edição da Revista 97, foram publicados no Jornal da União Europeia os seguintes regulamentos:

- **REGULAMENTO (UE) 2022/1392 DA COMISSÃO de 8 de setembro de 2022**

O Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) publicou emendas à Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 12 Impostos sobre o Rendimento. A alteração clarifica a forma como as empresas devem contabilizar os impostos diferidos sobre transações como locações e obrigações de descomissionamento e visa reduzir a diversidade no relato de ativos e passivos por impostos diferidos sobre locações e obrigações de descomissionamento.

Estas alterações implicam consequentemente emendas à seguinte norma:

IFRS 1 Adoção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro.

O regulamento determina que as empresas devem aplicar 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.

- **REGULAMENTO (UE) 2022/1491 DA COMISSÃO de 8 de setembro de 2022**

O Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) publicou emendas à Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 17 Contratos de Seguro. A alteração dos requisitos de transição da IFRS 17 permite às empresas superar as diferenças de classificação pontuais das informações comparativas do período de relato anterior aquando da aplicação inicial da IFRS 17 e da IFRS 9 Instrumentos Financeiros. A sobreposição facultativa da classificação introduzida por essa emenda permite às empresas aumentar a utilidade das informações comparativas apresentadas aquando da aplicação inicial da IFRS 17 e da IFRS 9. O âmbito abrange os ativos financeiros associados a passivos por contrato de seguro que, até à data, não foram reexpressos para efeitos da IFRS 9.

O regulamento determina que as empresas só podem aplicar esta emenda aquando da aplicação inicial da IFRS 17 Contratos de Seguro e da IFRS 9 Instrumentos Financeiros.

Continua em análise para endosso a seguinte publicação emitida pelo IASB:

- **Alterações à IAS 1 Apresentação de Demonstrações Financeiras: Classificação de Passivos como Correntes ou Não Correntes e Classificação de Passivos como Correntes ou Não Correntes - Diferimento da data efetiva** (emitidas em 23 de Janeiro de 2020 e 15 de Julho de 2020, respetivamente) – esta alteração clarifica que numa situação, por exemplo, em que uma empresa tenha uma dívida a longo prazo que se torna numa dívida a curto prazo por não cumprimento dos covenants apurados com a apresentação das contas, a classificação de passivo como corrente ou não corrente na prestação de contas não deve ser afetada por este evento subsequente. São no entanto especificados certos requisitos de apresentação para estes passivos.

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.

Os respetivos regulamentos podem ser encontrados na página da EUR-Lex em <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>. As publicações mais recentes do IASB pode ser consultadas em <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/>.

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

Novidades de auditoria

Circulares emitidas pela OROC

Durante este terceiro trimestre, foram emitidas as seguintes circulares que consideramos que devem ser trazidas à atenção dos colegas pela sua importância para o nosso trabalho.

Circular n.º 21/2022

- O Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas publicou orientações relativamente aos procedimentos a efetuar quando os colegas forem contactados no sentido de procederem à validação de candidaturas realizadas no âmbito das agendas PRR, através da emissão de três declarações sobre (1) capacidade de financiamento, (2) empresas em dificuldade e (3) efeito incentivo (em conjunto, as “declarações”).

Circular n.º 28/2022

- O Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, na sequência da Circular da OROC n.º 21/2022, definiu os modelos de relatórios e forneceu orientações adicionais sobre os trabalhos inerentes a desenvolver pelos Revisores Oficiais de Contas:
 - a) Relatório Independente de Garantia Razoável de Fiabilidade (ISAE 3000) para o tema “empresas em dificuldade”;
 - b) Relatório Independente de Garantia Limitada de Fiabilidade (ISAE 3000) para o tema “efeito incentivo”;
 - c) Relatório de Procedimentos Acordados (ISRS 4400) para o tema “capacidade de financiamento” (com um anexo a ser preparado pela entidade).

Revisão dos GAT

Foi publicado em 8 de setembro de 2022 o GAT 21 – Relatório do Auditor Externo Sobre o Processo de Quantificação da Imparidade da Carteira de Crédito.

Este GAT contém o modelo do relatório a emitir pelo ROC e orientações sobre o trabalho a desenvolver pelos colegas.

Está em curso o projeto para emissão de novo GAT sobre o 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 já terminou, estando em apreciação a sua versão final, tomando em consideração alterações legislativas sobre esta matéria.

Perguntas e Respostas Frequentes

O *site* da OROC foi atualizado na área de “Apio Técnico” com a criação de um separador para “Perguntas e Respostas Frequentes”. Neste separador, poderá encontrar as respostas a pedidos de esclarecimentos mais frequentes que o Departamento Técnico da OROC tem vindo a prestar.

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

Trazemos à vossa atenção algumas das publicações mais recentes efetuadas pelos organismos internacionais de relevo para a nossa profissão.

Accountancy Europe (AE)

A ESMA atualizou o seu manual sobre o Reporte ESEF

A European Securities and Markets Authority (ESMA) concluiu a sua revisão anual do manual sobre o ESEF. O manual inclui agora uma orientação técnica sobre a construção de uma block tag e as expectativas da ESMA para os relatórios financeiros anuais preparados em mais do que uma língua.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-updates-european-single-electronic-format-reporting-manual>

EFRAG

Relembramos que em 26 de maio de 2022 o EFRAG divulgou a sua proposta para o projeto de Normas de Relatório de Sustentabilidade Europeias (ESRS).

Os projetos de normas colocados em consulta pública foram os seguintes:

Normas transversais:

- ESRS 1 - Princípios gerais
- ESRS 2 - Avaliação geral, estratégia, governação e materialidade

Normas sobre o ambiente:

- ESRS E1 - Alterações climáticas
- ESRS E2- Poluição
- ESRS E3 - Recursos hídricos e marinhos
- ESRS E4 - Biodiversidade
- ESRS E5 - Uso de recursos e economia circular

Normas sobre o impacto social

- ESRS S1 - Mão-de-obra própria
- ESRS S2 - Trabalhadores na cadeia de valor
- ESRS S3 - Comunidades impactadas
- ESRS S4 - Consumidores e utilizadores finais

Normas sobre a governação:

- ESRS G1 - Governação, gestão do risco e controlo interno
- ESRS G2 - Conduta nos negócios

.....

Estas normas estão disponíveis para consulta em:

<https://www.efrag.org/lab3#subtitle6>

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

IAASB

Publicação em 1 de agosto de 2022 de novas Frequently Asked Questions sobre a comunicação de temas sobre Going Concern no relatório de auditoria.

Esta publicação centra-se na utilização e inter-relação das secções “Incerteza material relacionada com a continuidade” e “Matérias relevantes de auditoria”, e os parágrafos de Ênfases.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.iaasb.org/news-events/2022-08/iaasb-issues-new-frequently-asked-questions-reporting-going-concern-matters-auditor-s-report>

Publicação em 27 de julho de 2022 do guia de implementação pela primeira vez da ISA 315 Revista.

O guia concentra-se nas alterações mais substanciais que foram introduzidas na ISA 315 (revista em 2019) e ajudará na compreensão e aplicação da norma revista.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.iaasb.org/news-events/2022-07/new-implementation-guide-available-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement-audit>

IESBA

O IESBA publicou, em 9 de setembro de 2022, a edição de 2022 do Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants.

Esta versão substitui a versão de 2021 e incorpora as seguintes alterações que se tornam efetivas em dezembro de 2022:

- As revisões aos outros serviços que não de auditoria (“non-assurance services” ou “NAS”) e as disposições do Código relacionadas com honorários;
- As revisões para abordar a objetividade de revisor da qualidade do trabalho (EQR) e de outros revisores apropriados;

As alterações ao Código relacionadas com a Gestão de Qualidade que foram emitidas como resultado da mais recentes normas de gestão da qualidade do IAASB.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ethicsboard.org/news-events/2022-09/now-available-iesba-handbook-2022-edition>

IFRS

Relembramos que em 31 de março de 2022 o International Sustainability Standards Board (ISSB), criado para desenvolver uma base global abrangente para as divulgações sobre a sustentabilidade, colocou em consulta as duas primeiras normas.

Os primeiros dois projetos de normas são os seguintes:

- **[projeto de norma] IFRS S1** Requisitos Gerais para Divulgação de Informação Financeira Relacionada com a Sustentabilidade

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>

- **[projeto de norma] IFRS S2** Divulgações Relacionadas com o Ambiente

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf>

Para ambas, o ISSB colocou em discussão pública tendo o período de receção de comentários terminado em 29 de julho de 2022.

Todas as publicações mencionadas encontram-se disponíveis no *website* da OROC, na área reservada específica para o Departamento Técnico.



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

AON



DISPONÍVEL PARA POUPANÇAS EXTRA?

CLUBE DE DESCONTOS

CONHEÇA TODAS AS VANTAGENS

Inscreva-se na nossa plataforma de parcerias e descontos e explore os produtos e serviços que disponibilizamos nas mais diversas categorias.



VIAGENS



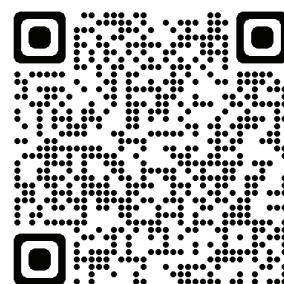
TECNOLOGIA



SHOPPING



LAZER



COMO ADERIR

1. Inscreva-se com o seu email e insira o código de registo: **OROC_REV22**
2. Confirme a sua conta
3. Aproveite todos os descontos

clubepoupanca.contigomais.com

Clube Poupança
by Aon



Auditoria



Cláudia Moreira
FINANCIAL ANALYST

Os Possíveis Impactos da Tecnologia Blockchain na Atividade de Auditoria

1. Introdução

No contexto de uma economia globalizada, cada vez mais dinâmica e competitiva, impõe-se que as empresas se adaptem às constantes mudanças do mundo atual, de modo a acompanhar a evolu-

ção da gestão moderna de forma eficaz, eficiente e em momento oportuno.

As Organizações, em resultado das mudanças ocorridas, procuram aperfeiçoar os seus métodos de gestão, por forma a otimizar o processo de tomada de decisão, o qual deverá contribuir para

a criação de valor na concretização da estratégia global. Neste sentido, a necessidade de aceder a informação relevante e fiável evidencia a importância da atividade de auditoria.

A utilização de Tecnologias de Informação (TI) e determinadas ferramentas



tornaram-se indispensáveis à atividade de auditoria. Atualmente, é praticamente impossível imaginar as empresas de auditoria a laborarem sem o recurso às TI como forma de apoio à execução dos trabalhos, dado que permitem aumentar a eficiência dos processos, em virtude da maior rapidez na execução das tarefas.

O facto de as auditorias ainda não serem passíveis de realização em *real-time*, pode existir algum tipo de enviesamento na análise sistémica da informação financeira. Para que as mesmas permaneçam relevantes ao longo do tempo, é necessário a adoção de novas metodologias que possibilitem análises mais tempestivas e proativas. Neste contexto, destaca-se a tecnologia *blockchain*.

O *blockchain* é apontado como sendo a revolução do mercado digital, dado o seu potencial de disrupção e de possibilidades de aplicação que abrangem uma vasta amplitude de mercados. Também classificado como o “futuro da internet”, o *blockchain*, em sentido amplo, é um paradigma descentralizado que cria consenso e confiança entre partes, sem intermediação de terceiros.

“O *blockchain* é apontado como sendo a revolução do mercado digital, dado o seu potencial de disrupção e de possibilidades de aplicação que abrangem uma vasta amplitude de mercados.”

Importa ressaltar que esta tecnologia, em tempos considerada um epifenómeno, atualmente, regista sólidos investimentos por parte de grandes Organizações, sendo, inclusivamente, já utilizada em alguns setores de mercado.

Por se tratar de uma tecnologia inovadora, o *blockchain* ainda se encontra numa fase de expansão e desenvolvimento pelo que, naturalmente, será alvo de grandes modificações no futuro.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Limitações subjacentes a uma auditoria

O desenvolvimento do mercado empresarial depende, em grande parte, da qualidade da informação financeira divulgada, a qual deverá ser fiável, relevante, precisa, comparável e capaz de refletir a imagem verdadeira e apropriada da Organização. Neste contexto, a auditoria, por resultar numa opinião independente, baseada numa análise criteriosa e sustentada sobre todos os aspetos materialmente relevantes contidos nas Demonstrações Financeiras (DF), representa uma componente importante no estabelecimento da confiança entre as partes relacionadas e interessadas de um negócio.

O auditor é responsável pela avaliação dos riscos de distorção material e deve atender à proveniência de informações e dados incorretos, quando existem, uma vez que podem ter origem num erro operacional não-intencional ou numa fraude decorrente de conluio. Estas inconsistências, apesar de serem passíveis de deteção, representam um risco ao trabalho do auditor (Attie, 2018).

A execução de uma auditoria, pela sua abrangência e incidência, não permite analisar e verificar a totalidade da documentação e das transações que ocorrem. Neste sentido, o termo tradicional *Audit Expectation Gap* verifica-se relativamente à necessidade de *compliance* e de uma gestão de risco efetiva.

Almeida (2019), refere que a atividade de auditoria apresenta as seguintes limitações:

- Custo razoável – os recursos são limitados, logo a auditoria é efetuada por amostragem;
- Período temporal – a opinião é emitida, regra geral, até 3 meses após o encerramento do exercício, o que poderá afetar a análise dos eventos subsequentes à data do balanço;
- Estimativas contabilísticas – por se tratar de estimativas, o seu desfecho não é previsível;
- Critérios contabilísticos – as normas de contabilidade permitem a adoção de diferentes critérios e entendimentos contabilísticos;

- Determinação da materialidade – requer um elevado grau de julgamento profissional;
- Relatório de auditoria – as padronizações dos modelos de opinião podem não refletir a real complexidade do trabalho efetuado; e
- Risco de auditoria – suscetibilidade do auditor emitir uma opinião inapropriada.

O julgamento profissional, por se tratar da aplicação da competência e conhecimento por parte do auditor sobre determinada matéria, é mais suscetível de inexatidões e, por essa razão, pode colocar em causa a opinião expressa e, consequentemente, a fiabilidade das DF.

Apesar de as normas internacionais de auditoria não fazerem qualquer referência direta ao julgamento profissional, a ISA 320 refere que o auditor deve tomar em consideração a materialidade e a sua relação com o risco de auditoria, perante a realização do seu trabalho.

2.2. A Evolução tecnológica no contexto da atividade de auditoria

A Era da Informação – também conhecida como a Era Digital ou Era Tecnológica – surgiu no final do século XX, no seguimento das transformações digitais e tecnológicas que ocorreram a nível global. Caracterizado pela popularização dos computadores e da internet, este período foi significativo para o processo de automatização e para o despertar da importância da presença digital.

Na atual revolução da informação, a qual é cada vez mais crucial para o correto funcionamento das Organizações, a forma como a informação é recolhida, tratada e disponibilizada tem impactos significativos na eficácia e eficiência da gestão e no sucesso da Organização. “O órgão de gestão de uma empresa será tanto mais eficiente quanto maior for a quantidade e a qualidade de informações úteis de que possa dispor em tempo oportuno” (Costa, 2018, p. 289).

Com o desenvolvimento das Organizações e consequentemente, dos processos adotados, a quantidade de informação que é gerada e processada aumenta gradualmente, tornando o processo de



tratamento da informação mais complexo (Santos, 2018). Com a desenvolvimento das TI e das técnicas de gestão, as empresas passaram a ter a possibilidade de aceder a ferramentas computacionais que agilizassem o processo de estruturação e integração de dados relativos às suas operações, aumentando a disponibilidade e qualidade das informações.

O aumento da ambiguidade e da competitividade dos mercados têm estimulado a criatividade e proatividade das empresas na procura de utilizações mais eficazes e eficientes das TI dado o papel de relevo que representam nesta conjuntura de reestruturação empresarial. São vários os benefícios associados à sua utilização, nomeadamente, “em ganhos de tempo, na melhoria da qualidade no local de trabalho, na capacidade de armazenamento de informações ou na possibilidade de trabalhar em rede” (Borrallho, 2018, p. 35).

Também a necessidade verificada por parte das empresas na redução de

custos, influencia o investimento em TI, com o objetivo de otimizar os processos operacionais.

A informação é indispensável para o sucesso das Organizações e as tecnologias que processam essa informação são essenciais na contribuição para a melhoria de todos os procedimentos, conduzindo aos objetivos e aos níveis de competitividade desejados.

2.3. Relação entre as tecnologias de informação e a auditoria

A evolução das TI e a consequente contínua implementação de novos Sistemas de Informação (SI) tem afetado significativamente o ambiente empresarial em praticamente todas as áreas de atividade, da qual a auditoria não é exceção.

A complexidade e predominância dos SI traduziram-se em novas exigências para o setor de auditoria, uma vez que obrigam

a que os mesmos sejam, cada vez mais, monitorizados e auditados.

Em resposta às alterações verificadas na esfera da auditoria, o modelo tradicional utilizado sofreu mudanças no que respeita à forma como as DF são preparadas e utilizadas, pelo que, teve de ser ajustado para atingir a realidade da auditoria contínua.

Apesar de as TI terem influenciado significativamente a profissão de auditor nas últimas décadas, o propósito das auditorias permanece inalterado. No entanto, é crucial adaptar os procedimentos e métodos de que a auditoria se deve servir para se ajustar a este novo contexto.

“No entanto, é crucial adaptar os procedimentos e métodos de que a auditoria se deve servir para se ajustar a este novo contexto.”

É uma realidade que as TI são acessíveis a qualquer empresa, independentemente do setor de atividade onde se enquadram, uma vez que existem vários programas informáticos que podem ser adaptados à dimensão de cada Organização. Assim, também a auditoria deve ser ajustada para que seja possível desenvolver o trabalho necessário atendendo à complexidade do SI da empresa.

Dadas as circunstâncias atuais, é requerido aos auditores que expressem uma opinião verdadeira e apropriada baseada em grandes volumes de informação e com uma estrutura de análise complexa. É através do recurso às TI que o auditor conseguirá analisar esse volume de dados de forma eficaz e eficiente. A utilização de TI num processo de auditoria permite tornar os processos que incluem tarefas administrativas e rotineiras mais eficientes e aumenta a capacidade para trabalhar com elevados volumes de dados.

É evidente a relevância que as TI têm nas metodologias de auditoria, sendo crucial acompanhar a evolução das mesmas no que respeita à aquisição de competências para o desempenho de uma auditoria eficaz e eficiente, a qual é essencial devido à elevada quantidade de informação que é gerada informaticamente.

2.4. As principais características da tecnologia *blockchain*

Hoje em dia, temos a oportunidade de observar a evolução exponencial da tecnologia, desde a criação de *robots* com sistemas de inteligência artificial ao surgimento de aplicações que evidenciaram o conceito de *disrupção*. Contudo, estas inovações podem ser totalmente ultrapassadas, no que respeita ao tema *disrupção*, pelo *blockchain*, também conhecido como *Distributed Ledger Technology*, o qual tem recebido um incomensurável interesse a nível global.

A primeira sugestão de *blockchain* surgiu em 1982 pelo criptógrafo David Chaum, mas o uso da tecnologia entrou em evidência em plena crise financeira, em 2008, como suporte da *bitcoin* cuja divulgação foi efetuada pelo pseudónimo Satoshi Nakamoto no artigo “*Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system*”. Esse artigo incide numa proposta de uma versão de dinheiro eletrónico que permite efetuar transações online diretamente entre as partes sem a intervenção de terceiros, nomeadamente de instituições financeiras, com o propósito de descentralizar o pagamento em rede, o que é claramente contrário ao sistema tradicional financeiro.

Nakamoto procurou demonstrar a viabilidade de um sistema de pagamentos baseado em tecnologia criptográfica que garantisse a autenticidade das transações

eletrónicas, solucionando o problema da duplicidade de transações – o *double-spending*. De forma simplificada, o problema do *double-spending* refere-se à possibilidade de utilizar digitalmente a mesma unidade de pagamento em transações diferentes, resultando numa espécie de “falsificação” de dinheiro através da sua multiplicação.

A tecnologia *blockchain* surgiu como alternativa ao modelo tradicional de armazenamento de dados e de operações digitais. Segundo Freire (2021), esta tecnologia não depende de uma entidade central ou hierárquica responsável pela intermediação, ou seja, são os próprios “utilizadores que, em conjunto, controlam a informação que entra nesta [rede *blockchain*]” (p. 17). Corroborado por Filippi e Wright (2018), o *blockchain* veio permitir que pessoas desconhecidas, a partir de diferentes partes do mundo, possam chegar a um consenso sobre a ocorrência de uma determinada transação ou acontecimento sem a necessidade de intervenção de uma entidade reguladora.

Mediante as diversas sugestões existentes para concetualizar o *blockchain*, o mesmo pode ser definido como um livro razão distribuído que tem como principal intuito o registo e respetiva verificação das informações por ele validadas, sem a intervenção de qualquer autoridade central, ao qual é admissível acrescentar itens, mas não existe a possibilidade de alterar os dados introduzidos ou modifi-

car a sua ordem (Antunes, 2019; Martins, 2018). De acordo com Silva e Moro (2021) trata-se de um sistema eficiente, confiável e seguro para o registo das transações financeiras.

A principal diferença face às ferramentas já existentes prende-se com o facto do *blockchain* promover a desintermediação e descentralização de todas as transações, independentemente da sua categoria, não permitindo a sua modificação ou manipulação, resultando num sistema imutável, logo, mais fiável.

O *blockchain*, merece, portanto, toda a atenção e apesar de ainda não ser possível concluir de que forma a tecnologia vai impactar o mundo empresarial, esta apresenta promissoras oportunidades para o futuro e tem o potencial de transformar profundamente o panorama das Organizações e da sociedade.

Em termos de organização, o *blockchain* está estruturado cronologicamente em forma de blocos encadeados, ou seja, numa corrente contínua de blocos, os quais estão vinculados e protegidos através de criptografia, cuja única operação possível é a de adicionar um novo bloco no final da estrutura, o qual, uma vez registado, não permite efetuar quaisquer alterações. O primeiro bloco da cadeia é denominado como “*genesis block*”.

Aquando da validação do bloco, o mesmo é adicionado ao final do *blockchain*, conforme demonstrado na Figura 2.4.1, sendo a informação ordenada de forma sequencial e cronológica.

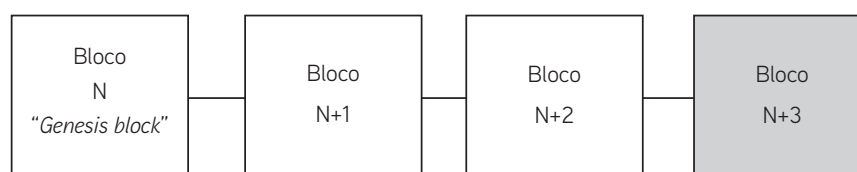


Figura 2.4.1 Inserção de um novo bloco ao *blockchain*.

Fonte Adaptado de Martins (2018, p. 77).

Uma vez introduzidos e validados, os dados de qualquer bloco não são passíveis de alterações ou anulações, pois tornam-se imutáveis. Todos os registos criados e introduzidos no *blockchain* são disponibilizados publicamente para toda a rede.

De acordo com Martins (2018), cada bloco pertencente ao *blockchain* é composto por duas áreas: cabeçalho e transações.

A informação contida no cabeçalho e que permite validar a conformidade dos blocos é o *hash*, uma impressão digital única e exclusiva atribuída a cada bloco aquando da sua criação, o qual funciona como um elo entre o bloco anterior e posterior e o *timestamp*, que regista a data, a hora e os dados da transação. Este processo iterativo permite confirmar a integridade de

toda a rede, através do *match* com o bloco anterior e assim sucessivamente até ao bloco inicial.

Cada um dos blocos inclui um número de identificação, denominado de *hash*, bem como, possui a informação do bloco anterior, assegurando a sequencialidade da rede e a imutabilidade dos blocos, conforme exemplificado na Figura 2.4.2.

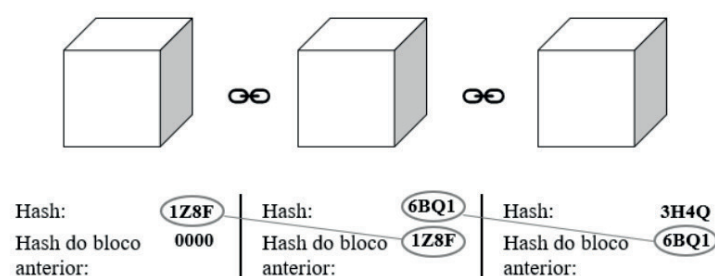


Figura 2.4.2 Encadeamento dos blocos.

Fonte Pacheco (2021, p. 72).

A propriedade de imutabilidade da *blockchain* advém da estrutura encadeada e da informação disponibilizada acerca dos blocos, pois o facto de cada bloco conter o *hash* do cabeçalho do bloco imediatamente anterior, dificulta qualquer intenção de alteração a cada um dos blocos, na medida em que seria necessário alterar igualmente todos os blocos posteriores, o que exigiria uma capacidade de processamento bastante robusta.

2.5. Implicações para a auditoria

A transformação digital, agregada à evolução da economia global, provoca mudanças consideráveis no mundo corporativo. O surgimento de novas possibilidades de negociação com transações mais complexas é cada vez mais comum e por conseguinte, os riscos associados à disseminação de informação equivocada e indevida são mais elevados. Neste contexto, a auditoria assume um papel fundamental, ao permitir aos auditores

a emissão de uma opinião independente acerca das DF, por forma a evidenciar a credibilidade da Organização perante as partes interessadas.

Atualmente, os procedimentos de auditoria são bastante exigentes e morosos, não possibilitando a realização de auditorias em *real-time*, o que acaba por dificultar a tomada de decisão face ao eventual enviesamento resultante de informação obsoleta. Assim, para acompanhar a evolução dos negócios, é importante que sejam adotadas novas metodologias nos trabalhos de auditoria, que permitam a realização de análises mais tempestivas e proativas, dada a necessidade constante da realização de auditorias às DF.

A tecnologia *blockchain*, segundo Simões et al. (2021) tem a possibilidade de provocar alterações em “todos os processos de registos, incluindo a forma como as transações são iniciadas, processadas, autorizadas, registadas e relatadas. Isso gera mudanças nos modelos de negócios, havendo potencial para uma maior uniformização e transparência na comunicação e contabilidade” (p. 42).

Neste contexto, segundo Tapscott e Tapscott (2018), a tecnologia *blockchain* poderá ser indutora de amplas transformações no setor de auditoria, dado o seu potencial para a criação de redes mais globais, transparentes e descentralizadas. Embora esta tecnologia possa provocar alterações à abordagem utilizada atualmente pelos auditores, o *blockchain* não substituirá o julgamento profissional e será imprescindível que se avalie a confiabilidade do protocolo de consenso para cada *blockchain* específico. Para Bonyuet (2020), os auditores devem procurar garantir que possuem as habilidades técnicas necessárias e que aproveitam as novas tecnologias para alavancar novos recursos disponíveis do *blockchain* para tornar o processo de auditoria mais eficiente.

São diversos os benefícios apontados à utilização do *blockchain* na atividade de auditoria. Simões et al. (2021) apresentam-nos de forma bastante sintetizada e compreensível no Quadro 2.5.1.

Quadro 2.5.1. Benefícios da tecnologia *blockchain* para a auditoria.

Benefício	Explicação
Acesso à informação e transparência	Possibilidade de armazenamento em diversos locais e verificação do histórico de transações, aumentando a segurança e rapidez no acesso à informação.
Confiança e segurança dos dados	O facto de os dados serem praticamente imutáveis e os mecanismos de verificação aumentarem a confiança e o controlo dos mesmos.
Capacidade preditiva dos dados	Além de uma maior qualidade dos dados, o histórico de transações aumenta a capacidade preditiva dos dados.
Eficiência	Redução de custos devido à necessidade de menos <i>inputs</i> e redução de erros humanos.
Qualidade dos dados	Disponibilidade imediata, facilidade de transação e confiança dos dados propicia uma melhoria da qualidade dos dados.

Fonte Adaptado de Simões et al. (2021, p. 48).

Na investigação publicada por Brender et al. (2019), é referido que a implementação do *blockchain* poderá contribuir para ganhos de eficiência e eficácia dos trabalhos de auditoria, por via da redução de tempo, custo e complexidade, na medida em que facilitaria o acesso a dados do cliente e permitiria ainda a realização de auditorias em *real-time*.

Corroborado por Liu et al. (2017), a adoção do *blockchain* traduzir-se-á numa poupança de custos, na medida em que permite efetuar uma melhor alocação de recursos, dado que o processo de recolha e verificação de evidências requererá menos recursos face ao procedimento atual.

Por outro lado, o *blockchain* oferece a oportunidade de agilizar os processos

de auditoria, através da padronização e transparência da informação e permite aumentar a qualidade dos relatórios, uma vez que permite o acesso a evidências de auditoria inalteráveis (Raphael & Steele, 2020).

Simões et al. (2021) também procuraram demonstrar, de acordo com o Quadro 2.5.2 quais os procedimentos de auditoria que poderão ser impactados.

Quadro 2.5.2. Relação entre os potenciais benefícios da tecnologia *blockchain* e os procedimentos de auditoria.

Benefício	Procedimentos e técnicas	Explicação
Acesso à informação e transparência	Indagações do Auditor; Observação e inspeção; Testes de transações e saldos; Circularização; Inspeção documental.	O <i>blockchain</i> facilitaria a disponibilização da informação, permitindo ao auditor observar todas as ações registadas pela tecnologia, o que possibilitaria uma maior rapidez no entendimento da entidade e do seu ambiente envolvente.
Confiança e controlo	Testes aos controlos; Procedimentos analíticos.	O <i>blockchain</i> aumentaria a confiança e o controlo dos dados contabilísticos, proporcionando o acesso a informação fidedigna e possibilitando análises mais tempestivas dos controlos internos estabelecidos pela empresa.
Capacidade preditiva dos dados	Indagações do Auditor; Procedimentos analíticos substantivos.	O histórico de transações aumenta a capacidade preditiva dos dados, permitindo ao auditor a obtenção do entendimento necessário sobre operações, riscos de negócio e de controlo, identificar operações/saldos anormais e a analisar a evolução de determinadas contas.
Eficiência	Planeamento da auditoria.	Poderia eliminar muitas atividades manuais de extração de dados e preparação para auditoria, as quais exigem muito trabalho e tempo. Acelerar as atividades de preparação da auditoria aumentaria a eficiência e eficácia dos relatórios.
Qualidade dos dados	Testes aos controlos; Procedimentos analíticos substantivos; Circularização; Inspeção documental.	A inserção dos registos na <i>blockchain</i> aumenta a qualidade, a confiança e o controlo dos dados, o que proporciona ao auditor o acesso a todo o histórico da informação, possibilitando uma análise mais segura e com maior qualidade, dado o acesso a evidências inalteráveis.

Fonte Adaptado de Simões et al. (2021, p. 49).

Neste cenário, a análise das asserções subjacentes às DF apresentadas pela gestão poderia ser efetuada de forma automatizada. Além disso, o facto do *blockchain* permitir testar toda a população, promoveria a cessão das análises e dos testes por amostra, o que, por si só, melhoraria essencialmente a relação entre os riscos e limitações implícitos nos trabalhos de auditoria.

Adicionalmente, a capacidade do *blockchain* para funcionar em tempo real permitirá a realização de avaliações contínuas e mais regulares ao longo do tempo,

contrariamente às habituais avaliações retrospectivas realizadas no final de cada período.

A automatização dos processos de verificação e a ampla abrangência das análises originará ganhos de eficácia e eficiência nos procedimentos de auditoria, quer por via dos custos, quer pela redução no tempo necessário para a execução. De acordo com Bartling e Fecher (2016), o facto de o armazenamento dos dados ser efetuado de forma transparente e sem ambivalência, o processo de realização de auditorias seria mais facilitado.

Embora os procedimentos tradicionais de auditoria continuem a ser essenciais, a utilização do *blockchain* terá um impacto significativo nos processos de negócio. Assim, é crucial que os auditores procurem obter um maior entendimento sobre a tecnologia, pois, a evolução dos procedimentos é garantida e será certamente necessário requalificar as competências que necessitam de ter.

Neste sentido, é necessário que ocorra uma mudança de paradigma, no qual os profissionais de auditoria são instigados a abandonar o modelo tradicional

de verificação de *compliance* em prol de novos desafios que agreguem valor para a Organização, por forma a responder aos riscos atuais e emergentes.

Futuramente, de acordo com estas premissas, é expectável que os trabalhos de auditoria sejam menos exaustivos, contudo, mais assertivos.

3. Considerações Finais

A tecnologia *blockchain* é, indubitavelmente, um progresso tecnológico disruptivo e promissor para a auditoria, devido à sua capacidade de proporcionar mudanças significativas na estrutura contabilística.

Esta tecnologia veio permitir, pela primeira vez, a validação da ocorrência de eventos e transações por diversas partes desconhecidas, independentemente da sua localização geográfica, através de mecanismos de consenso, sem a necessidade de intervenção de uma autoridade externa central, possibilitando desta forma o surgimento de iniciativas pautadas pela imutabilidade, transparência, segurança e descentralização.

A utilização do *blockchain* poderá ter fortes contributos para o aperfeiçoamento dos processos de auditoria. Num hipotético contexto operacional, através do *blockchain*, o auditor poderá aceder aos dados praticamente em *real-time*, obtendo, desta forma, a informação necessária para análise e evidência da auditoria, de forma oportuna e recorrente. Desta forma, as auditorias que hoje são realizadas retrospectivamente, poderiam ser analisadas de forma mais contínua no tempo.

“A utilização do *blockchain* poderá ter fortes contributos para o aperfeiçoamento dos processos de auditoria.”

Neste sentido, a possibilidade de tornar as tarefas de auditoria mais céleres poderá também permitir a redução dos



custos associados às auditorias, através da atenuação do *time gap* existente num processo de auditoria, nomeadamente, desde a fase preliminar à emissão da opinião.

Não obstante os benefícios subjacentes à implementação desta tecnologia, a mudança de paradigma no que a auditoria diz respeito, não está isenta de obstáculos e desafios e representa um quadro complexo.

As principais dificuldades associadas à utilização do *blockchain* em auditoria prendem-se com a exigência de efetuar investimentos financeiros significativos, o que, à partida poderá ser um dos maiores entraves, especialmente para as pequenas e médias empresas. Adicionalmente, está latente a indispensabilidade de serem criadas as condições necessárias para implementar a tecnologia *blockchain*, tomando como exemplo a existência de uma infraestrutura tecnológica apropriada.

Dada a insuficiência de maturidade da tecnologia, este cenário ainda não foi devidamente abordado em termos de regulamentação, sendo este, provavelmente, um dos principais desafios. É

importante que os órgãos legisladores cooperem para a criação de uma regulamentação concreta e objetiva, por forma a que sejam estabelecidos padrões jurídicos adequados e transversais.

A alteração da estrutura tecnológica, assente na adoção do *blockchain*, requer a colaboração do fator humano, pelo que é crucial a aquisição de conhecimentos e competências necessários por parte dos auditores, para que estejam devidamente capacitados para acompanhar estas mudanças e potencializar a utilização da tecnologia.

Analisando o possível impacto do *blockchain* no futuro dos profissionais de auditoria, de acordo com a investigação efetuada e com os resultados obtidos ao inquérito por questionário submetido aos ROC através da OROC, verifica-se que a tecnologia não substituirá o trabalho do auditor, mas servirá de apoio aos auditores, permitindo que estes se possam concentrar em análises mais complexas e que envolvam a aplicação do julgamento profissional. Neste sentido, é fundamental apostar em formação, com vista à valorização dos recursos humanos e do crescimento conjunto.

O facto de se tratar de uma tecnologia que ainda precisa de amadurecer, faz com que ainda exista um elevado potencial que precisa de ser explorado. A expectativa quanto ao impacto que esta tecnologia irá causar no setor de auditoria nos próximos anos é elevada, mas ainda existem muitos aspetos que devem ser desenvolvidos para que o *blockchain* se estabeleça como uma tecnologia fiável e eficiente, do ponto de vista tecnológico, legal e económico.

Um agradecimento especial ao Professor Doutor Fernando Rodrigues (docente do ISCAL).

Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system. Available at: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Accessed 4 November 2019

Pacheco, A., V. (2021). Bitcoin (6.ª ed.). Editora Self.

Raphael, J., & Steele, A. (2020). The impact of blockchain technology on audit: Audit opportunities in cognitive, blockchain and talent. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/impact-of-blockchain-in-accounting.html>.

Santos, V. (2018). *Criatividade em sistemas de informação*. FCA.

Silva, C. F., & Moro, S. (2021). Blockchain technology as an enabler of consumer trust: A text mining literature analysis. *Telematic and Informatic*, 60. <https://doi.org/10.1016/j.tele.2021.101593>

Simões, M. P. A., Cavalcanti, J. A., Melo, J. F. M., & Reis, C. Q. (2021). Benefícios do uso da tecnologia blockchain como instrumento para a auditoria contábil. *Revista Ambiente Contábil*, 13(1), 39-53. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19535>

Tapscott, D., & Tapscott, A. (2018). *Blockchain revolution: How the technology behind bitcoin and other cryptocurrencies is changing the world*. Penguin Books.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, B. J. M. (2019). Manual de auditoria financeira: Uma análise integrada baseada no risco (3.ª ed.). Escolar Editora.

Antunes, L. (2019). Tecnologia blockchain e criptomoedas. Plátano Editora

Attie, W. (2018). Auditoria – Conceitos e aplicações (7.ª ed.). Editora Atlas.

Bartling, S., & Fecher, B. (2016). Blockchain for science and knowledge creation. <https://zenodo.org/badge/DOI/10.5281/zenodo.60223.svg>

Bonyuet, D. (2020). Overview and impact of blockchain on auditing. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 20, 31-43. http://dx.doi.org/10.4192/1577-8517-v20_2

Borrhalho, C. (2018). Sistemas de planeamento e controlo de gestão. Edições Sílabo.

Brender, N., Gauthier, M., Morin, J.-H., & Salihi, A. (2019). The potential impact of blockchain technology on audit practice. *Journal of Strategic Innovation and Sustainability*, 14, 35-59. <https://doi.org/10.33423/jsis.v14i2.1370>

Costa, C. B. (2018). Auditoria financeira – Teoria e prática (12.ª ed.). Editora Rei dos Livros.

Filippi, P., D., & Wright, A. (2018). Blockchain and the law: the rule of code. Harvard University Press.

Freire, J. P. (2021). Blockchain e smart contracts – Implicações jurídicas. Almedina.

Liu, B., Yu, X. L., Chen, S., Xu, X., & Zhu, L. (2017). Blockchain based data integrity service framework for IoT data. In: *Proceedings – 2017 IEEE 24th International Conference on Web Services (ICWS)*, pp. 468-475. <https://doi.org/10.1109/ICWS.2017.54>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Disponível em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf

Martins, P. (2018). Introdução à blockchain. FCA.


SIPTA Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

O SOFTWARE PORTUGUÊS DE AUDITORIA

Tecnologia, competência e profissionalismo ao serviço da auditoria
A FACILITAR O PROCESSO DE AUDITORIA DIA APÓS DIA

ONLINE E INTEGRADO

Possibilidade de **todas as equipas trabalharem 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 recursos às técnicas mais adaptadas à **auditoria** **Extrapolção**

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

Se tem perguntas, nós temos respostas, contacte-nos!

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E RÁCIOS

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

CONTROLO DE QUALIDADE (ISQC)

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

INTERAÇÃO COM A ENTIDADE AUDITADA

NOVO
Comunicações e Pedidos de Elementos

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

NOVO
Recolha Automática de Elementos Fiscais

Peça a sua demonstração em:
www.sipta.pt
geral@sipta.pt
239 918 214

Desenvolvido por:
WIS4
Web Integrated Systems, Lda






Contabilidade e Relato



Hernâni O. Carqueja
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Domingos José da Silva Cravo

Apontamento 25

Domingos José da Silva Cravo¹ (1954-2012), neste apontamento referido por Domingos Cravo, nasceu a 10 de Abril de 1954 e faleceu a 18 de Março de 2012, em Aveiro. Em 1975 casou com Fernanda Ramalho com quem teve dois filhos: Susana e Nuno.

Foi Revisor de Contas, ROC n.º 638, sócio e fundador em 1990 da SROC n.º 87, e Contabilista Certificado, n.º 12. Frequentou, em Aveiro, a Escola Primária de Vera Cruz, e depois a Escola Comercial e Industrial de Aveiro, onde concluiu o curso com as classificações: 16 em Cálculo

Comercial, Mercadorias, Noções de Comércio, Direito Comercial e Economia Política, e de 19 em Aptidão Profissional. Continuou a formação académica no Instituto de Contabilidade e Administração de Aveiro, terminando o curso em 1974.

ANEXO II

(Extrato de texto da Nota curricular publicada no
Diário da República, 2.^a série — N.º 146 — 30 de Julho de 2009)

Experiência no quadro da normalização contabilística:

- 1981** — Membro do Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC);
- 1991** — Membro da Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística;
- 1999** — Membro do grupo de trabalho que desenvolveu a proposta do Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação;
- 2000** — Presidente, no âmbito da Presidência Portuguesa e, posteriormente, representante nacional nos grupos de trabalho do Conselho Europeu que desenvolveram os estudos visando o estabelecimento do Regulamento para a Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade na União Europeia bem como das reformulação das IV e VII Directivas de Direito das Sociedades, em matéria de *fair-value* e de modernização;
- 2002** — Representante nacional no Comité de Regulamentação Contabilística da União Europeia;
- 2008-2009** — Presidente da comissão de acompanhamento do processo de audição pública do Novo Sistema de Normalização Contabilística.

Designado para exercer o cargo de **Presidente da CNC** por Despacho n.º 17634-A/2009; DR 2.^a série, N.º 146, pág. 30606-(2) em **2009-30 de Julho**

Em início de 2012, o Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial (DEGEI) da Universidade de Aveiro (UA) publicava, em informação sobre docentes, um “Currículo Resumido” sobre Domingos Cravo. Colhi, então, as seguintes informações sobre desempenho académico:

- Desde 1974 regeu várias disciplinas de Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade e foi docente convidado em cursos de licenciatura, pós-graduação e mestrado no Instituto de Contabilidade e Administração (ISCA) da Universidade de Aveiro (UA). Foi também docente de Auditoria Financeira e Contabilidade Financeira em curso de mestrado organizado pela Universidade Aberta.

— Tinha presidido ao Conselho Científico e ao Conselho Pedagógico e integrado órgãos de gestão do ISCA de Aveiro.

- À data da minha leitura, início de 2012, Domingos Cravo, depois de efetuar estudos de pós-graduação em “Auditoria Contabilística, Económica e Financeira”, na Universidade Autónoma de Madrid, estava a desenvolver, na mesma universidade, o seu programa de doutoramento em “Contabilidade e Organização de Empresas”.

Além do desempenho académico, como aluno e como docente, e experiência no quadro da normalização contabilística esquematizada no anexo I, Domingos Cravo deixou muitas e profundas pegadas

na história da contabilidade, em que destacoas de autor e desempenho de funções na Ordem dos Contabilistas Certificados e na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Pretendendo que este apontamento passe ao leitor notícia relevante sobre o legado recebido de Domingos Cravo, destaco alguns dos seus trabalhos como autor:

- *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*; 1991, Actas das IV Jornadas de Contabilidade, I.S.C.A.A., pág.s 73 a 92.

- *Contingências e Demonstrações Financeiras*. 1994, Actas da V Jornadas de Contabilidade, I.S.C.A.P., pág.s 519 a 536.

— *A Ética como Factor de Diferenciação no Exercício da Actividade Profissional do Contabilista*; 1999, Revista Estudos do I.S.C.A.A., II Série, nr 5 (Revista de Publicação Anual), págs 61 a 99.

— *O Ensino de Contabilidade no Ensino Superior — Tendências, Algumas Questões / Reflexões*, 1999, ISCAA; Revista

de Estudos do I.S.C.A.A., IIª Série, nr 5, Pág. 101-112.

— *Da Teoria da Contabilidade às Estruturas Conceptuais*; 2000; ISCAA, Revista Estudos do I.S.C.A.A., IIª Serie, nr.5, pág. 101 a 112.

Atribuo especial significado ao trabalho “*Da Teoria da Contabilidade às Estru-*

ras Conceptuais” publicado pela Revista de Estudos do I.S.C.A.A. distribuída em 2000. Depois de breve introdução, desenvolve três capítulos e fecha com o capítulo que rotula “*Conclusões*”. Neste sintetiza os seus entendimentos (2000:77 e 78; os destaques não constam do original):

“Os nossos raciocínios são criados sobre as imagens que formamos dos fenómenos, sobre os modelos que construímos. Certos elementos dos nossos sistemas de representação podem ter característica inata; outros resultam das nossas experiencias directas; mas o essencial é, sem duvida, trazer para o ensino os estudos e intercâmbios com outros indivíduos.

Achamos que ainda está longe o momento em que a noção de comunidade científica em contabilidade tenha uma dimensão universal, se é que alguma vez a terá. Essa circunstância implica a existência de dificuldades no estabelecimento de uma teoria geral da contabilidade (ou apenas da contabilidade financeira).

O problema parece ser sabermos se estamos na presença de paradigmas competitivos, se assistimos a tensões intra paradigmáticas, ou se vivemos sem paradigma. E, enquanto não nos pusermos de acordo quanto a esta importante questão, tudo o resto aparecerá mesclado de confusões e favorecerá “os espertos” que saibam viver no entremeado de teorias e normas.

A contabilidade não é constituída por uma verdade imutável à espera de ser descoberta.

A verdade, em Contabilidade, depende de muitos factores.

Diríamos que a contabilidade como ciência aplicada está pendente de uma premissa fundamental — determinação de objectivos —, e, por isso, a primeira função dos estudiosos desta disciplina deverá ser a identificação dos objectivos.

A questão final pode assentar naquilo que consideramos ser um desejável ecletismo na disciplina contabilística e, nesta perspectiva, sendo a estrutura conceptual formulada como ferramenta de normalização e havendo um tão elevado leque de utentes e de objectivos com que é elaborada a informação financeira, deveria o organismo normalizador preparar mais de uma estrutura conceptual e, neste caso estabelecer as zonas de diferenciação: na divulgação e relato; na valorimetria; no tratamento das operações;... [o texto termina com reticências]

Com passados escolares muito diferentes², em diferentes escolas e diferentes épocas, e passados profissionais também diferenciados, tínhamos em comum o reconhecimento da dificuldade do exercício da profissão de contabilista, e parte significativa dos entendimentos enquadrando a Teoria da Contabilidade. A abordagem da contabilidade como ciência aplicada acolher as metodologias de pesquisa mais adequadas a cada problema, foram a base para ambos reconhecermos afinidades. Além de ideias supra transcritas, também a transcri-

ção seguinte exemplifica ideias em que concordávamos:

— (Cravo, 2000:53) *as comunidades científicas, identificando cada uma pelas bases de validação do conhecimento contabilístico, ou, outra forma de dizer, outro paradigma (o que corresponde a caracterizar o paradigma pelas bases na validação do conhecimento) podem ser constituídas por muitos ou pequeno número de estudiosos.*

Não estou seguro que a nossa concordância também abarcasse o acolhimento, que eu subscrevo, da riqueza, ou do património, como objeto da informação contabilística. As conversas que a vida nos proporcionou, não muitas, também não me permitiram conhecer o seu pensamento sobre a hipótese de validação do objetivo dominante atribuído pela normalização contabilística. Eu, por considerar que a história não valida a solução atual, em várias circunstâncias tenho declarado considerar a normalização contabilística numa deriva. Em minha opinião, tarde

ou cedo, haverá que retomar o rumo marcado pelo predomínio da utilidade social, que implica o primado da instituição social e da prestação de contas.”

Considerando o seu empenho em todas as funções que desempenhava e a empatia que espalhava, não me surpreenderam nem os elogios nas notícias sobre o seu passamento nem as homenagens prestadas à sua memória em 10 de Abril de 2013 no auditório do ISCTE em Lisboa,

e em 26 de Maio de 2017 no auditório Joaquim José da Cunha na Universidade de Aveiro.

Por indicação de Domingos Cravo, alunos seus solicitaram-me um texto que eu tinha escrito sobre subsídios. Na troca de mensagens declarei o meu apreço pelo empenho profissional, transparência e alegria do professor que tinham. Citar esta minha declaração é o melhor fecho para este breve apontamento.

NOTAS

1 Apontamentos baseados nas notícias publicadas quando do passamento, no conhecimento pessoal, em transcrição de editorial publicada na RPC nr. 5, pág.s 4 a 6 (vol. II – 2011). Registo e muito apreciei a ajuda do seu filho Nuno.

2 Ver texto do editorial do nr. 5 da RPC (Revista Portuguesa de Contabilidade).

ASD QualityManagement

Software cloud para a
Gestão de Qualidade da sua Firma.

www.asdaudit.pt

Solicite uma demonstração personalizada
através do **+351 21 795 11 23**
ou info@asdaudit.pt



CONFIGURAÇÃO DA FIRMA, RESPONSABILIDADES, CATEGORIAS E PESSOAL

Admite a gestão para uma ou várias Firmas. Permite gerir os recursos da sua Firma, possibilitando a criação de categorias, responsabilidades e controlo de acessos.



ANÁLISE AUTOMÁTICA DA INDEPENDÊNCIA

Configure a Independência do pessoal da Firma em relação a clientes e relacionadas. Obtenha verificação automática das possíveis ameaças à independência.



GESTÃO DE PROPOSTAS E PROJETOS

Faça desde o primeiro momento a gestão de todas as fases do seu negócio, desde a gestão de propostas, criação de orçamentos e projetos.



GESTÃO DE EQUIPAS DE TRABALHO E RECURSOS

O software permite atribuir pessoas ao projeto, de acordo com a sua categoria profissional e experiência, permitindo criar visitas e tarefas automaticamente.



ACEITAÇÃO E CONTINUAÇÃO DOS RELACIONAMENTOS COM OS CLIENTES

Avaliação do risco de Aceitação do Trabalho e de Branqueamento de Capitais na preparação da proposta e durante a execução do projeto, incluindo questionários e cálculo de risco.



ATRIBUIÇÃO DE TAREFAS, TEMPOS E GASTOS POR PROJETO E UTILIZADOR

Pode atribuir e receber tarefas que se registam nas agendas dos utilizadores, imputando horas e gastos que se acumulam no projeto, após aprovação.



COMUNICAÇÕES COM PARTES EXTERNAS

Pode realizar as comunicações com os clientes, dando-lhes acesso privado à sua área de Clientes para que enviem a informação solicitada de forma rápida e segura.



Powerful solutions for auditors.

ASD Auditing
Software
Distributor

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



Contabilidade e Relato



Ana Calado Pinto
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



José Rodrigues de Jesus
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Mário Nuno Vicente Freire
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Susana Catarina Couto Rodrigues de Jesus
REVISORA OFICIAL DE CONTAS

Alguns Aspetos das Estruturas Conceptuais em Contabilidade

"Se apenas houvesse uma única verdade, não poderiam pintar-se cem telas sobre o mesmo tema."

Pablo Picasso

I - Enquadramento

1. Neste artigo visa-se a reflexão sobre os temas das características qualitativas da informação financeira e da mensuração nas Estruturas Conceptuais que, neste momento, moldam os procedimentos contabilísticos em Portugal: a Estrutura Conceptual do IASB (EC-IFRS), a Estrutura Conceptual do Sistema Nacional de Contabilidade (EC-SNC), a Estrutura Conceptual do IPSASB (EC-IPAS) e a Estrutura Conceptual do Sistema Nacional de Contabilidade para as Administrações Públicas (EC-SNC-AP).
2. Os dois ora coautores e a última coautora publicaram em 2017, na Revista da Ordem com o número 78 (período julho-setembro) 2017 o artigo titulado *Justo valor – Linguagem e Prudência*, em que procuraram discorrer sobre alguns conceitos de valor, no quadro então vigente, tendo por base o Capítulo 6 – Mensuração do *Exposure Draft* de maio de 2015 da Estrutura Conceptual do IASB e a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, de julho de 2015, não tendo sido tratados os referentes às administrações públicas.
3. O presente artigo incorpora, naturalmente, a atualização daqueles conceitos, devendo assinalar-se que apenas existe em comum a EC-SNC. Por comodidade de apresentação e facilidade de leitura são aqui repescados os trechos relativos a esta EC-SNC, já constantes do outro artigo.
4. A primeira Norma Internacional de Contabilidade (NIC ou IAS), emitida pelo IASC – International Accounting Standards Committee, foi publicada em 1973, ano da criação daquela instituição (NIC 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras).
5. Apenas para balizar, deve registar-se que a 4.ª Diretiva (Diretiva de Contabilidade) da União Europeia é de 1977, sendo do mesmo ano o primeiro Plano Oficial de Contabilidade.
6. A Estrutura Conceptual (EC) das NIC, apenas foi publicada em 1989, ainda no âmbito do IASC (*Framework for the Preparation and Presentation of*

Financial Statements), pressupondo, como em qualquer dos diplomas citados, um longo processo de gestação.

7. Significa isto que a edificação do normativo contabilístico se tem efetuado – e assim continuará a ser – pragmaticamente, tomando as necessidades dos destinatários da informação financeira, as possibilidades dos prestadores da informação e evolução das economias, o acelerado aprimoramento dos conceitos e a rápida progressão da tecnologia, enfim, as mutações que fazem as empresas, as instituições públicas, o sentimento da sociedade relativamente às exigências efetuadas aos poderes públicos e aos entes privados.
8. Não existe, pois, um confortável trabalho acabado em que, naturalmente, caiba numa construção dedutivista, que partisse de uma estrutura conceptual e daí decorresse a solução para qualquer problema; ao invés, há uma permanente inquietude – as normas contabilísticas alteram-se consoante as necessidades em mutação e a estrutura vai-se adaptando ao complexo dos ditames que conduzem às normas.
9. Esta circunstância determina que a EC não constitua uma norma contabilística, sendo antes um corpo doutrinário que possibilita a compreensão geral das normas, que são sempre prevalecentes.
10. Ao IASC sucedeu o IASB (*International Accounting Standards Board*) em 2001, tendo adotado a EC de 1989.
11. Em 2010 o IASB iniciou o processo de reconstrução da nova EC (*Conceptual Framework for Financial Reporting*), que acabou por ser publicada em 2018.

II – A Perceção Qualitativa

12. Na EC-IASC de 1989 os pressupostos eram os de que as demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas nas bases 1) do acréscimo e 2) da continuidade

da entidade, e estabelecia como características qualitativas daquela informação a) a compreensão, b) a relevância, integrando b1) a materialidade, b2) a confiança, que se desdobrava b2a) na verificabilidade, b2b) na representação fiel, b2c) no primado da substância sobre a forma, b2d) na neutralidade, b2e) na prudência e b2f) na completude, e 3) da comparabilidade.

13. A EC-IASC de 2018 marca como objetivos gerais a informação sobre os recursos económicos da entidade e as suas responsabilidades, bem como as respetivas alterações, afirmando, naturalmente, as bases do acréscimo e da continuidade e apresenta como características qualitativas fundamentais da utilidade da informação financeira 1) a relevância, incluindo a materialidade, e 2) a representação fiel, salientando a este propósito a completude, a neutralidade e a ausência de erros, assinalando que a neutralidade é suportada pelo exercício da prudência.
14. Aquelas características são realçadas por mais quatro características: 1) comparabilidade, 2) verificabilidade, 3) tempestividade e 3) compreensão.
15. Trata-se de diferente arrumação formal, mas em que fica claro que se pensa primordialmente na relevância e na representação fiel, as quais ganham força com as restantes características.
16. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) entrou em vigor em 2010 e a Estrutura Conceptual (EC-SNC) nele contida tem como fonte, naturalmente, a EC-IASC: quatro características fundamentais – compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade, completadas pela materialidade, pelo primado da substância sobre a forma, pela neutralidade, pela prudência e pela plenitude.
17. Em 2014, o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) publicou a Estrutura Conceptual para as demonstrações financeiras das entidades do setor público onde, como características qualitativas, enumera 1) a relevância, 2) a representação fiel, 3) a

compreensibilidade, 4) a tempestividade, 5) a comparabilidade e 6) a verificabilidade, pelo caminho apontando a neutralidade (a propósito da representação fiel), sem referir, porém, a prudência.

18. Por sua vez, o Sistema de Normalização Contabilística para as Admi-

nistrações Públicas – SNC-AP, adotando a terminologia da estatística do Sistema Europeu de Contas (SEC 2010) no quadro do âmbito de aplicação deste referencial, que entrou em vigor em 2018, apresenta a sua Estrutura Conceptual em termos análogos ou coincidentes

com os da EC-IPSASP, onde radica.

19. O quadro seguinte apresenta a evolução dos princípios contabilísticos nos Planos Oficiais de Contabilidade para as características qualitativas dos Sistemas de Normalização Contabilística:

Quadro 1 - Princípios contabilísticos versus caraterísticas qualitativas

	Pressupostos	SNC	SNC-AP
N/A ao POC	Continuidade	x	Não expressamente referido na EC (NCP 17)
	Regime de acréscimo	x	Não expressamente referido na EC (NCP 1)

Princípios	POC ¹	POCP ²	Caraterísticas qualitativas	SNC	SNC-AP
Entidade		X	Compreensibilidade	x	X
Não compensação		X	Relevância	x	X
Regime acréscimo	X	X	Comparabilidade	x	X
Continuidade	X	X	Verificabilidade		X
Substância sobre a forma	X		Oportunidade	Integra constrangimentos	X
Prudência	X	X	Fiabilidade	x	X
Materialidade	X	X	Representação fidedigna	x	x (dentro da fiabilidade)
Consistência	X	X	Substância sobre a forma	x	x (dentro da fiabilidade)
Custo histórico	X	X	Prudência	x	x (dentro da fiabilidade)
			Plenitude	x	x (dentro da representação fidedigna)
			Neutralidade	x	x (dentro da representação fidedigna)
			Materialidade	x	x (dentro da representação fidedigna e constrangimentos)

20. As diversas EC apresentam sempre várias notas sobre os constrangimentos no relato financeiro relativamente à materialidade, ao custo-benefício da informação e ao equilíbrio entre as caraterísticas qualitativas.

21. A conceção da materialidade é importante, uma vez que erros ou omissões e diferentes critérios de mensuração e de apresentação podem conduzir, quando extravasam certos limites, a demonstrações financeiras que não respeitam as condições para que são produzidas, designadamente a adoção de deci-

sões, distorcendo ou eliminando, por exemplo, a relevância e a representação fiel; é, todavia, necessário conviver com aquelas circunstâncias, uma vez que não será fácil obter aquilo a que poderíamos chamar contas ímpolutas, bastando pensar nos juízos de valor que têm de ser aplicados na solução de muitas questões, como seja o caso das imparidades, das provisões e das depreciações, por exemplo.

22. A informação financeira é um bem, tem um custo, implica a aplicação de recursos humanos e materiais, uma organização e um controlo

adequados, determinando avaliações ou julgamentos sobre a forma económica – tendo em conta todas as necessidades que tal bem visa a satisfazer – como é produzida e comunicada; isto determina que na apresentação se devam, quando existam, assinalar as limitações decorrentes da combinação dos custos com os benefícios, acontecendo que, muitas vezes, os custos são determináveis, mas o valor do benefício, o bem que é a informação, não é facilmente mensurável; o julgamento profissional desempenha neste domínio um papel deter-

minante, devendo assinalar-se que a peça contabilística denominada *Anexo* serve para explanar, sem poupar na redação, as questões pertinentes.

23. O equilíbrio entre a satisfação das diferentes características é evidente em muitos casos – por exemplo, suportar custos maiores para ter a informação tempestiva, combinar a prudência – uma característica arreigada na contabilidade – com a neutralidade designadamente quando nos libertamos do custo histórico.
24. A este propósito, o IPSASB publicou em fevereiro de 2022 o Exposure Draft 81, onde, entre outros temas, é tratado o da prudência. No seu parágrafo BC3.17A é afirmado que pelo IASB, na EC-IASB (2018), foi revisto o enquadramento da prudência, tendo deixado de ser uma característica qualitativa, mas que no contexto da representação fiel é explicado que “a neutralidade é suportada pelo exercício da prudência” e que “a neutralidade é suportada pelo exercício da prudência” e, ainda, que “a prudência é o exercício de cautela quando se fazem julgamentos em condições de incerteza”.
25. Embora ainda em projeto em 2022, a opinião do IPSASB é da inclusão desta orientação, em consonância com a EC – IASB, incluindo na EC os textos dos números 3.14A e 3.14B com aquelas regras.
26. É necessário afirmar que a informação tem de ser compreensível, confiável tempestiva e por aí fora? Não é isso evidente?
27. O que é, por exemplo, ser compreensível? Isto implica o trabalho de quem produz a informação, de quem a transmite, de quem a lê. Alude a profissões, a modos de dizer, a dicionários convencionais. Gestores, antes de mais, cujas decisões e os seus efeitos devem ser claramente traduzidas em documentos e colocadas imediatamente à disposição dos contabilistas que, usando arquétipos específicos e tecnologias adequadas, convertem a informação recebida em linguagem capaz de ser percebida pelos

destinatários. Implica igualmente saber quem são os destinatários, o que se lhes exige em termos de saber, de entender aquela informação, o que determina que tanto os produtores de informação como os utentes sejam responsáveis pelos papéis que desempenham neste processo de comunicação. Daí o estabelecimento de referenciais de informação, compostos de normas explícitas ou consuetudinárias, e a existência de profissionais intermediários – consultores, auditores, analistas financeiros, por exemplo. A compreensibilidade da informação exige um esforço de todos os intervenientes na comunicação. Com um tópico acrescido: a instituição da informação financeira em XBRL – a leitura das máquinas.

28. A materialidade é um conceito interessante, pois explica que as contas que traduzem uma certa realidade podem ter valores e outras expressões não pontualmente únicas ou mesmo corretas, mas corretas dentro de um certo intervalo. O que está em causa é saber se variando os números ou expressões tal é suscetível de fazer variar as decisões dos destinatários da informação. Isto implica conhecer ou prever quem serão os destinatários e o modo como decidem ou identificar o que é importante para as suas decisões.
29. No caso do Setor Público, em que as decisões do Orçamento de Estado, em base de caixa, continuam a ser determinantes em toda a avaliação de desempenho do Setor Público (designado de Administrações Públicas), o conceito de materialidade faz-se sentir com especial relevância em referência à despesa paga, não devendo de modo algum deixar de ser considerado em todos os aspetos do relato financeiro, como é devido. Naturalmente, a consideração da materialidade tem sempre em conta as circunstâncias, as quais incluem o interesse dos leitores do relato financeiro. A este propósito deve notar-se a grande evolução que se tem verificado, quer no conceito de materialidade (culminando com a publicação pelo IASB

da Practice Statement 2 – Making Materiality Judgements, de 2022) e a que se encontra em curso no que se refere ao relato das entidades do setor público, a nível internacional e nacional, o que obriga a ter presente a importância da informação prestada para um leque muito alargado de leitores.

30. O número 57 da EC-SNC-AP tem um texto, a propósito de a informação financeira ter de estar isenta de erros materiais que, merece ser transcrito: “Nalguns casos pode não ser possível determinar com exatidão a informação nas demonstrações financeiras, por exemplo, a quantia monetária transferida para uma entidade pública, o volume de serviços efetuados ou o custo de um ativo fixo tangível. Contudo, noutros casos pode não ser possível. Por exemplo, a correção de uma estimativa de uma quantia ou um custo de um item ou a eficácia de um serviço prestado pode não ser determinável de forma exata. Nestes casos, a estimativa está isenta de erros materiais se a quantia estiver claramente descrita como estimativa, a natureza e as limitações do processo de estimação estiverem explicados e não tiverem sido identificados erros na seleção e aplicação de um processo apropriado para desenvolver a estimativa.”
31. Nas normas assumem-se destinatários fulcrais consoante o referencial em causa. No SNC surgem com destaque os investidores atuais ou futuros, a par do cidadão contribuinte no SNC-AP, mas tanto no SNC como no SNC-AP surgem com especial enfoque os financiadores e outros credores. A questão dos destinatários assume particular pertinência na própria definição de “quem” é a entidade prestadora de contas em SNC-AP, nem sempre determinada por questões associadas a “personalidade jurídica”. No desenvolvimento concreto das normas procura-se encontrar quais são as diferentes informações de que aqueles carecem, sem esquecer que vão tendo, ao longo do tempo, contornos diferentes e progressivas exigências informativas – os merca-

dos integram-se e globalizam-se e há cada vez mais pontos em que a informação é necessária ou deve ser mais aprofundada.

32. Aliás, atualmente é já também importante a informação financeira e não financeira para muitos outros “stakeholders”, considerando amplos interesses da comunidade global, designadamente os respeitantes ao ambiente, às questões sociais e ao bom governo das entidades.
33. Assim, mesmo com todos os esforços, a informação é sempre limitada e acentua-se a necessidade de acrescer informação de teor não propriamente contabilístico e nem mesmo financeiro - “informação não financeira” - para a qual se exige arrumação adequada e características apropriadas, eventualmente com normas explícitas próprias - o que se está a passar com a produção de normas que procuram ir ao encontro dos interesses da comunidade global, referidas como relativas à sustentabilidade (*ESG – Environment, Social and Governance*) e matérias conexas, englobando, como referido, questões do ambiente, da visão social das empresas, do governo societário, das desigualdades de género entre outras.
34. Algumas destas questões irão, certamente, ter de assumir expressão contabilística (por exemplo, os custos de transição climática e sustentabilidade ambiental), mesmo admitindo que as mensurações se tornem de difícil aferição. Aliás, já hoje, comparando com o que se fazia, há, por exemplo dez ou vinte anos, observamos que uma peça contabilística como o *Anexo* serve para aprofundar o conhecimento das entidades, inviável com uma simples demonstração da posição financeira ou do desempenho. Não será, de estranhar, por exemplo, que onde hoje temos a indicação do número de trabalhadores, venhamos a encontrar um quadro com desdobramentos por género, apenas para ilustrar um exemplo muito simples.

III – A Essência dos Aspetos Qualitativos – as IFRS

35. No que diz respeito à informação quantitativa, no seu Capítulo 6 – Mensuração, a Estrutura Conceptual para o Relato do IASB Financeiro (“The Conceptual Framework for Financial Reporting”), afirma-se que as bases para mensuração podem ser de duas categorias: o custo histórico e o valor atual (cf. 6.4 e 6.10). Depois de assinalar que no custo histórico, de um ativo ou de um passivo, se fornece informação monetária utilizando informações derivadas, pelo menos em parte, do preço da transação ou outro evento que a eles deu origem, afirma-se que, diferentemente do que acontece no valor, não são refletidas as mudanças nos valores, exceto quando forem referidas a uma redução do valor recuperável de um ativo ou que se torne oneroso o passivo (um passivo diz-se oneroso se o custo histórico é inferior à obrigação de o satisfazer – cf. 6.8 (c). Na categoria do valor corrente incluem-se: a) o justo valor, b) o valor de uso para ativos e o valor de cumprimento para passivos e c) o custo corrente. (cf. 6.11).
36. O justo valor é definido como o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado na data da mensuração (cf. 6.12), enfatizando-se que se reflete a perspetiva dos participantes do mercado ao qual a entidade tem acesso (6.13).
37. O justo valor reflete, por conseguinte, os seguintes fatores (cf. 6.14 e 6.15):
- preços verificados num mercado ativo,
 - estimativa de fluxos de caixa futuros,
 - possíveis variações no valor estimado ou época dos fluxos de caixa futuros, causados pela incerteza inerente aos próprios fluxos de caixa,

- valor temporal do dinheiro (taxa de juro sem risco),
 - preço da incerteza inerente aos fluxos de caixa (prémio de risco, incluindo, para os ativos o risco de crédito e, para os passivos, o risco de crédito próprio) e
 - outros fatores que sejam pelos participantes no mercado tomados em consideração em face de situações concretas, como por exemplo liquidez.
38. O valor de uso é, para um ativo, o valor presente dos fluxos de caixa ou outros benefícios que a entidade obtiver pelo seu uso ou alienação ou for obrigada a transferir, e o valor de cumprimento, no caso de um passivo, é o valor presente dos fluxos de caixa ou outros recursos que a entidade espera ser obrigada a entregar para cumprir uma obrigação (cf. 6.17), situação que difere no SNC-AP que lida com ativos não geradores de caixa, como veremos mais à frente.
39. O custo corrente quando referido ao ativo é o custo de um ativo equivalente na data da mensuração; respeitando ao passivo, é a contraprestação que seria recebida na data da mensuração; em qualquer dos casos, são incluídos os custos de transação associados (cf. 6.21).
40. De notar que o custo histórico e o custo corrente são valores de entrada, enquanto o justo valor, o valor de uso e o valor de cumprimento são valores de saída (cf. 6.21).
41. O custo histórico pode ser relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras, uma vez que utiliza informações derivadas, pelo menos em parte, do preço de transação ou outro evento que deu origem ao ativo ou ao passivo (cf. 6.23).
42. Deve assinalar-se que as informações fundadas no custo histórico de ativos vendidos ou consumidos e sobre a contraprestação recebida pode ter valor preditivo, uma vez que podem ser usadas para estimar margens provenientes da venda futura de produtos e serviços e os fluxos de caixa líquidos. Também o custo histórico pode servir para confirmação de valores antes esti-

mados e, assim, permitir a avaliação das predições e da eficiência do desempenho. (cf. 6.30).

43. As informações fundadas no justo valor podem, do mesmo modo, ter valor preditivo, dado que refletem as expectativas, no momento, dos participantes no mercado sobre o valor, a época, a incerteza dos fluxos de caixa esperados e o risco, podendo também ter significado para confronto com expectativas anteriores (cf. 6.32).
44. Igual e naturalmente, o valor de uso e o valor de cumprimento apresentam valor preditivo relativamente aos fluxos de caixa decorrentes dos ativos e sobre o cumprimento das obrigações, particularmente se a obrigação for cumprida, em vez de transferida ou liquidada por negociação e permitem comparações, designadamente com valor estimados de outra forma (cf. 6.37 a 6.39).
45. O custo corrente permite obter informações sobre margens estimadas para o curso corrente dos negócios e pode ser útil para a previsão das margens futuras, especialmente nos casos de mudanças de preços com significado (cf. 6.42).
46. É importante referir que, obviamente, as características qualitativas de melhoria de comparabilidade, compreensibilidade e verificação podem determinar a escolha da base de mensuração (cf. 6.63).
47. Um apontamento especial, ainda, para o fator do custo de uso das bases de mensuração; o relato financeiro tem um custo e, dentro deste, o custo de adoção de determinada base de mensuração, devendo ser ponderada se é provável que a obtenção de benefícios do uso da base de mensuração suplante o custo da mensuração nessa base (cf. 6.64); esta observação é importante para a operacionalidade quotidiana dos prestadores de informação, dentro dos limites impostos pelas normas, mas é, antes de mais, relevante para os emitentes das normas contabilísticas.
48. Em geral, é mais simples e económico o uso do custo histórico, mas nem sempre é assim quando se trata de estimar perdas por redução

do valor recuperável ou da consideração de passivos onerosos, que pode implicar o uso de métodos de outras bases de mensuração ou subjetividade; o custo histórico pode implicar ainda falta de comparabilidade quanto a bens de idêntica natureza adquiridos em diferentes momentos (cf. 6.69 a 6.71).

49. O justo valor, como se referiu, é determinado na perspectiva dos participantes do mercado e não do ponto de vista da entidade – daí que a comparabilidade tenda a ser maior, uma vez que, referidos a um determinado momento, os ativos e passivos idênticos terão, com as limitações inerentes ao uso de valor diferente do reconhecido num mercado ativo (estimação de fluxos de caixa e adoção da correspondente taxa de desconto, por exemplo), valores iguais ou aproximados (cf. 6.72).
50. Já o valor de uso e o valor de cumprimento referem-se a uma perspectiva específica da entidade, pelo que podem resultar montantes diferentes nas comparações no espaço (cf. 6.72).
51. Dependendo da natureza da atividade económica realizada pela entidade, poderão os utentes das demonstrações financeiras nem sempre entenderem relevante dispor de informação quanto a estimativas de alteração das expectativas dos participantes no mercado ou relativamente à perspectiva da entidade. Os parágrafos 6.83 a 6.68 fornecem algumas indicações sobre os procedimentos mais adequados, devendo sublinhar-se que a utilização do Anexo é um precioso auxílio à compreensão da inteira informação financeira.
52. Em alguns casos a expectativa dos participantes no mercado é diferente da expectativa da entidade. Por exemplo: a entidade pode desenvolver a sua atividade comercial exclusivamente com o objetivo de colher os fluxos de caixa gerados pelos ativos e liquidar os seus passivos sem nunca incorrer em transações sobre os referidos ativos ou passivos. A capacidade que a empresa tem, por força das suas sinergias ou do “know-how” que desenvol-

veu, de se distinguir de qualquer outro participante do mercado, pode mesmo fazer com que a mesma, de facto, disponha de maior capacidade de gerar fluxos de caixa, quando comparado com qualquer outro participante do mercado.

53. Uma vez que a perspectiva dos participantes no mercado é a privilegiada para determinação do justo valor, e que essa perspectiva poderá não ser, necessariamente, a da entidade, ao excluir essas especificidades autónomas que seriam trazidas pela entidade e tendo, assim, por base essencialmente o panorama de terceiros, os elementos serão passíveis de ser mensurados pelo mesmo valor por diferentes avaliadores, independentemente de quem adquira o ativo ou assumo o passivo. Nessa base, esta abordagem permite aumentar a comparabilidade, tanto entre distintas entidades como na mesma entidade que relata, em momentos distintos do tempo. Naturalmente, como qualquer processo que envolve julgamento, não está plenamente isento de risco de erros de estimação
54. Esta situação procura refletir o que, em muitos casos, é usual ouvir-se falar no mundo empresarial: o justo valor não é aquilo que nós achamos que é, mas sim o que é entendido ser pelo mercado e, conseqüentemente, o valor que se está disposto a pagar pelo respetivo ativo.
55. No caso de um elemento especializado, não há, geralmente, razão para supor que, no mercado, os participantes fariam estimativas diferentes das usadas pela entidade, pelo que, nestas particulares circunstâncias, é altamente expectável que tais estimativas efetuadas, na perspectiva da entidade, conduzam a uma medida razoável do justo valor.
56. Ficou, assim, descrita a perspectiva dicotómica do custo histórico e do valor atual corrente e, neste último, as diferentes possibilidades de equação (justo valor, valor de uso e valor de cumprimento e custo corrente), da EC.
57. O quadro seguinte, retirado do quadro com o número 6.1 da EC-IASB ilustra bem as diferentes conceções:

Tabela 6.1— Resumo da informação proporcionada por cada base de mensuração particular

Ativos

Demonstração da posição financeira				
	Custo Histórico	Justo Valor (pressupostos dos participantes de mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)(a)	Custo corrente
Valor contabilístico	Custo histórico (incluindo custos de transação), na medida em que não tenha sido ainda consumido ou recebido, mas recuperável	Preço que seria recebido pela venda de um ativo (sem dedução de custos de transação pela venda).	Valor atual dos fluxos de caixa futuros resultantes da utilização do ativo incluindo o obtido pela venda última (após dedução do valor atual dos custos de transação pela venda).	Custo corrente (incluindo custos de transação), na medida em que não tenha sido ainda consumido ou recebido, mas recuperável.
	(Inclui especialização de juros em alguma componente financiada)			
Demonstração(ões) do desempenho financeiro				
Evento	Custo Histórico	Justo Valor (pressupostos dos participantes de mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)	Custo corrente
Reconhecimento Inicial(b)	—	Diferença entre a consideração paga e o justo valor do ativo adquirido.(c)	Diferença entre a consideração paga e o valor de uso do ativo adquirido.	—
		Custo de transação na aquisição do ativo.	Custo de transação na aquisição do ativo.	
Venda ou consumo do ativo(d)·(e)	Gastos iguais ao custo histórico do ativo vendido ou consumido.	Gastos iguais ao justo valor do ativo vendido ou consumido.	Gastos iguais ao valor de uso do ativo vendido ou consumido.	Gastos iguais ao custo corrente do ativo vendido ou consumido.
	Rendimento recebido.	Rendimento recebido.	Rendimento recebido.	Rendimento recebido.
	(Pode ser apresentado bruto ou líquido.)	((Pode ser apresentado bruto ou líquido.)	((Pode ser apresentado bruto ou líquido.)	(Pode ser apresentado bruto ou líquido.)
	Gastos para custos de transação na venda do ativo.	Gastos para custos de transação na venda do ativo.		Gastos para custos de transação na venda do ativo.
Rendimento de juro	Rendimento de juro, a taxas históricas, atualizada se o ativo tiver taxa de juro variável	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Rendimento de juro, a taxas correntes.
		(Pode ser identificado separadamente.)	((Pode ser identificado separadamente.)	
Imparidade	Gastos resultantes do custo histórico deixar de ser recuperável.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Gastos resultantes do custo corrente deixar de ser recuperável.
		(Pode ser identificado separadamente.)	(Pode ser identificado separadamente.)	
Alterações de Valor	Não reconhecido excepto se refletir uma imparidade.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Rendimento ou gasto reflete o efeito das alterações de preços (ganhou ou perdas retidas).
	Para ativos financeiros – rendimentos ou gastos pelas alterações nos fluxos de caixa estimados.			

- (a) Esta coluna sintetiza a informação fornecida caso o valor de uso seja utilizado como base de mensuração. Porém, tal como referido no parágrafo 6.75 da Estrutura Conceptual do IASB, o valor de uso poderá não ser uma base de mensuração prática para remensurações regulares.
- (b) Rendimentos ou gastos poderão surgir no reconhecimento inicial de um ativo não adquirido em condições normais de mercado.
- (c) Rendimentos ou gastos poderão surgir se o mercado em que o ativo seja adquirido for diferente do mercado que seja a fonte de preços utilizada quando o ativo seja mensurado ao justo valor.
- (d) Consumo de um ativo é tipicamente reportado por via do custo da venda, depreciação ou amortização.
- (e) Rendimento recebido é usualmente igual à consideração recebida mas dependerá da base de mensuração utilizada para qualquer passivo relacionado.

Passivos

Demonstração da posição financeira				
	Custo Histórico	Justo Valor (pressupostos dos participantes de mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)	Custo corrente
Valor contabilístico	Contraprestação recebida (líquida de custos de transação), para assumir a parte não cumprida da responsabilidade, acrescida do excesso de estimativa de desembolsos de fluxos de caixa sobre a consideração recebida	Preço que seria pago pela transferência da responsabilidade não cumprida (sem incluir os custos de transação que seriam incorridos na transferência).	Valor atual dos fluxos de Caixa futuros resultantes cumprimento da parte da responsabilidade não cumprida (incluindo o valor atual dos custos de transação incorridos no cumprimento ou transferência).	Contraprestação (líquida de custos de transação) que seria correntemente recebida para assumir a parte não cumprida da responsabilidade, acrescida do excesso de estimativa de desembolsos de fluxos de caixa sobre a consideração recebida.
	(Inclui especialização de juros em alguma componente financiada)			

Demonstração(ões) do desempenho financeiro				
Evento	Custo Histórico	Justo Valor (pressupostos dos participantes de mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)	Custo corrente
Reconhecimento Inicial (a)	—	Diferença entre a consideração recebida e o justo valor do passivo.(b)	Diferença entre a consideração recebida e o valor de cumprimento do passivo.	—
		Custo de transação na assunção ou incorrimento da responsabilidade.	Custo de transação na assunção ou incorrimento da responsabilidade.	
Cumprimento do passivo	Rendimento igual ao custo histórico do cumprimento da responsabilidade (reflete a contraprestação histórica).	Rendimento igual ao justo valor da responsabilidade cumprida.	Rendimento igual ao valor de cumprimento da responsabilidade cumprida.	Rendimento igual ao custo corrente do cumprimento da responsabilidade (reflete a contraprestação corrente).
	Gastos pelos custos incorridos no cumprimento da responsabilidade.	Gastos pelos custos incorridos no cumprimento da responsabilidade.	Gastos pelos custos incorridos no cumprimento da responsabilidade.	Gastos pelos custos incorridos no cumprimento da responsabilidade.
	(Pode ser apresentado bruto ou líquido.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto. Se apresentado bruto, consideração histórica poderá ser apresentada separadamente.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto. Se apresentado bruto, consideração histórica poderá ser apresentada separadamente.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto. Se apresentado bruto, consideração histórica poderá ser apresentada separadamente.)

Demonstrações do desempenho financeiro				
Evento	Custo Histórico	Justo Valor (pressupostos dos participantes de mercado)	Valor de uso (pressupostos específicos da entidade)	Custo corrente
Transferência do passivo	Rendimento igual ao custo histórico da responsabilidade transferida (reflete a contraprestação histórica).	Rendimento igual ao justo valor da responsabilidade transferida.	Rendimento igual ao valor de cumprimento da responsabilidade transferida.	Rendimento igual ao custo corrente da responsabilidade transferida (reflete a contraprestação corrente).
	Gastos pelos custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir a responsabilidade.	Gastos pelos custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir a responsabilidade.	Gastos pelos custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir a responsabilidade.	Gastos pelos custos pagos (incluindo custos de transação) para transferir a responsabilidade.
	(Pode ser apresentado líquido ou bruto.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto.)	(Pode ser apresentado líquido ou bruto.)
Gastos de juro	Gastos de juro, a taxas históricas, atualizada se o passivo tiver taxa de juro variável	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Gastos de juro, a taxas correntes.
		(Pode ser identificado separadamente.)	(Pode ser identificado separadamente.)	
Efeito de eventos que causam um passivo por se tornarem onerosos	Gastos iguais ao excesso da estimativa de desembolsos de fluxos de caixa que excedem o custo histórico do passivo, ou uma alteração subsequente no referido excedente.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Gastos iguais ao excesso da estimativa de desembolsos de fluxos de caixa que excedem o custo corrente do passivo, ou uma alteração subsequente no referido excedente.
		(Pode ser identificado separadamente.)	(Pode ser identificado separadamente.)	
Alterações de Valor	Não reconhecido excepto na medida em que o passivo se torne oneroso.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao justo valor.	Refletivo no rendimento ou gasto nas alterações ao valor de uso.	Rendimento ou gasto reflete o efeito das alterações de preços (ganhou ou perdas retidas).
	Para passivos financeiros – rendimentos ou gastos pelas alterações nos fluxos de caixa estimados.			

- (a) Rendimentos ou gastos poderão surgir no reconhecimento inicial de um passivo incorrido ou assumido que não seja em condições normais de mercado.
- (b) Rendimentos ou gastos poderão surgir se o mercado em que o passivo seja incorrido ou assumido for diferente do mercado que seja a fonte de preços utilizada quando o passivo seja mensurado ao justo valor.

58. A EC de 2018 do IASB, que tem sido analisada, é, naturalmente, o resultado de muitos estudos e da necessidade de adaptação aos conceitos que foram surgindo nas normas, impulsionados pela evolução dos mercados, exigidos pelos utilizadores da informação e proporcionados pelo aprofundamento do estudo e pelo desenvolvimento de novas tecnologias de tratamento de dados.

IV – O Valor no SNC

59. Far-se-á, seguidamente à apreciação do nosso Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em termos análogos à passagem anterior.
60. As bases de mensuração ali estabelecidas são cinco: a) o custo histórico, b) o custo corrente, c) o valor realizável (de liquidação), o valor presente e o justo valor (cf. 98).

61. O custo histórico aplica-se tanto ao ativo como ao passivo, tem o sentido tradicional, havendo na EC do IASB uma coloração um pouco diferente; nesta, a conceção do custo histórico tem agarrado o registo de perdas, enquanto na EC do SNC (cf. 99), depois de se assinalar que a base de mensuração geralmente adotada é o custo histórico, assinala-se que este é geralmente combinado com

outras bases de mensuração, dando como exemplo os inventários (mais baixo do custo ou do valor realizável líquido), os títulos negociáveis (valor de mercado) e os passivos por pensões de reforma (valor presente).

62. Na EC do IASB o valor realizável líquido não tem autonomia, é como que acessório do custo histórico; aliás, naquela EC o próprio custo histórico relativo a ativos e passivos financeiros inclui o custo amortizado, que reflete estimativas de fluxos de caixa futuros, descontados a uma taxa determinada no reconhecimento inicial (cf. 6.9).
63. Não há propriamente uma combinação, por exemplo, no caso das pensões que são escriturados pelo seu valor presente atualizado à taxa de juro que vigorar, em cada data de mensuração, nas obrigações de elevada qualidade, estando totalmente ausente o custo histórico.
64. Aparece ali ainda uma outra figura: a do valor de mercado (para os títulos) e a expressão “valor realizável líquido”, que deve entender-se como o que está definido como valor realizável (liquidação).
65. O valor realizável (liquidação) prevê uma operação hipotética, sendo a quantia que se espera obter numa alienação, caso essa tivesse de ocorrer na data de mensuração. Porém, esse valor tem diversas particularidades desde: i) a possibilidade de entrar em linha de conta com os custos de transação, como é o caso da estimação para efeitos de mensurar o custo dos inventários quando o valor realizável líquido seja inferior ao custo de aquisição ou de produção (IAS 2.28 ou NCRF 18.28); ii) o conceito de transação ordenada vs forçada; iii) o conceito de estimação com referência a pressupostos de mercado ou pressupostos da própria entidade com maior incidência na determinação, por exemplo, da imparidade de ativos (IAS 36.18 ou NCRF 12.9).
66. No valor presente, onde existe, naturalmente, um pressuposto de futuras realizações ou liquidações, a mensuração dos ativos e passivos é efetuada pelo desconto financeiro

dos fluxos de caixa futuros estimados. Mesmo a forma como se estima a taxa de juro pode ter variantes: a taxa pode conter o risco da própria entidade, considerar somente a taxa de mercado usual para aquele instrumento, ou, ainda, considerar uma taxa de mercado de financiamento de empresas de elevada qualidade (rating pelo menos de AA), como seja o caso da atualização da responsabilidade para com benefícios de reforma num plano de benefício definido (IAS 19.83 ou NCRF 28.69).

V – O Necessário Justo Valor

67. O justo valor é hoje essencial, e, consequentemente, na EC-SNC ele passou a ocupar o devido lugar (cf. número 98), tendo de salientar-se que as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) lhe dedicaram uma norma específica, a IFRS 13 – Mensuração pelo Justo Valor.
68. Continuando a misturar conceitos: quando não se usa estritamente o custo histórico há, de alguma forma, recurso ao justo valor? Sim e não. E havendo, qual o justo valor a considerar?
69. Não, porque o justo valor tem uma noção precisa e restrita e é apenas aplicável nos casos enumerados nas normas: tem um *nome de marca*.
70. Sim, uma vez que nas circunstâncias do custo corrente, há sempre necessidade de proceder a estimativas e, em diversas circunstâncias, tais estimativas acabam por conduzir a situações onde se obtém uma certa forma de justo valor. Exemplos como a determinação de imparidades de ativos, troca de ativos dissemelhantes, processos de atualização financeira, mensuração de instrumentos financeiros derivados, separação de componentes na formação do rédito, identificação e mensuração de ativos e passivos adquiridos no âmbito de uma concentração empresarial, constituem formas de, mesmo no seio da aplicação da convenção do custo histórico, ter de aplicar conceitos

que conduzem a diferentes formas de aplicação de um dado “justo” valor.

71. A grande diferença para o atual enquadramento normativo internacional, quando comparado com o próprio SNC, radica na definição precisa de “justo valor”, como sinónimo de preço de saída, pressupondo sempre uma hipotética transação, mesmo quando se estimam passivos.
72. A definição de justo valor constante no SNC é a que foi estabelecida há muito tempo, e constou da antiga versão da IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ou mesmo do antigo POC: *quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação¹ em que não exista relacionamento entre elas*. A definição não foi modificada porque a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, impôs a manutenção da definição antiga.
73. Nesse contexto, na atual EC do IASB, em linha com a IFRS 13, é definido justo valor, como ficou mencionado, primordialmente na perspetiva dos participantes do mercado, numa transação ordenada (e, por conseguinte, não forçada), o que pode não corresponder, como já se referiu, à perspetiva da entidade.
74. No valor realizável (liquidação) e no valor presente tem de fazer-se apelo a parâmetros que caem, de um modo ou de outro, em algumas das características do justo valor. No valor realizável líquido ou de liquidação está implicada uma estimativa: a estimativa de uma transação e esta pressupõe dois agentes – a própria entidade e outra disposta a adquirir um inventário ou a pagar um crédito, ou a solver um débito, e que, em larga medida se comportam como independentes, embora não tenham de ser os genéricos “participantes no mercado”.
75. Veja-se o exemplo de um inventário. Como é encontrado o valor realizável líquido? O agente vendedor é a entidade, conhecida; os possíveis compradores são o conjunto



de eventuais clientes, geralmente também conhecidos ou cujas características são enunciáveis. Não há aqui traços do justo valor? Quando no justo valor se pensa num participante vendedor no mercado, que não deve andar longe do então vendedor, e noutro participante, que não deve ser muito diferente das entidades que habitualmente operam no mercado, conhecidas, deve ocorrer alguma proximidade com o valor realizável líquido. Mesmo quando se pensa no justo valor, sem mais, a caracterização dos participantes tem de ser referida a ambientes factíveis. Por exemplo, o justo valor das laranjas no Algarve não tem de ser, nem pode, pensado num mercado que envolva a Cali-

fórnia, exceto se o operador agir assim tão longe. Porém, abatem-se os custos de transação, quando relevantes, quando, na definição do justo valor, estes não são tido em consideração.

76. De idêntico modo acontece no valor corrente. É algo que se pode assemelhar a um justo valor nas condições concretas em que é possível ter duas entidades dispostas a negociar (por exemplo, as matérias-primas numa fábrica). O custo corrente aparece nas normas como um recurso à aplicação do valor de realização, limitado a elementos ativos cujo estágio produtivo está demasiadamente longe do ponto de realização, de modo que partir deste para a origem se torna inope-

racional ou errático. No caso de um produto ainda por acabar terá de partir-se do mercado, mas considerar os custos que a empresa terá de incorrer para acabar o produto e colocá-lo no mercado. Sendo um valor próximo do justo valor, poderá ainda assim afastar-se do mesmo, em sentido mais puro, já que, caso fosse vendido no estado e condições atuais, o valor poderia diferir daquele que é estimado para os inventários.

77. Que dizer das taxas de desconto no caso do valor presente? O valor presente é um conceito natural quanto o é a essência: descrição dos fenómenos económicos no tempo, havendo mesmo elementos que têm a sua existência definida pelo desconto que lhe está adstrito (por exemplo, desconto de créditos a receber quando o prazo inerente a uma venda é considerado significativo).
78. Fazendo ainda comparações: o custo histórico implica o uso do valor realizável e este em escassos casos tem autonomia. De facto, o princípio da prudência estabelece que tanto os ativos como os rendimentos não podem ser sobreavaliados e os passivos ou gastos não podem ser subavaliados e, embora não se configure imediatamente o termo de comparação para aquilatar da sobreavaliação ou da subavaliação, intui-se que, destinando-se a entidade à obtenção de recursos pela realização dos seus objetivos, o primeiro pensamento se dirija à realização – os casos de aplicação direta do valor de realização cingem-se a alguns inventários, em que é difícil o uso do custo histórico (por exemplo, silvicultura)
79. A EC não referia, mas há um importante critério de valor que é confrontável com o custo histórico: o valor de uso. O valor realizável serve bem relativamente aos elementos cujo destino é a alienação autónoma, mas não é operacional quando se trata de bens que servem instrumentalmente ou que, pela sua especificidade, é difícil encontrar no mercado dissociado de quem o utiliza.
80. Em verdade, sempre se pode afir-

mar que no valor de uso está ínsito o valor de realização, uma vez que esta, afinal, se executa mediante o uso dos elementos que, mediamente, irá conduzir à recolha do valor realizável, embora na perspectiva do utilizador.

81. Siga-se para o método da revalorização dos ativos fixos tangíveis e dos ativos intangíveis, que adita uma questão interessante. Aquando da aquisição (ou construção), o bem é mensurado pelo custo, que incorpora, para além das componentes nucleares (por exemplo, o preço de aquisição), impostos de compra não reembolsáveis (por exemplo, o IMT) e outros custos de transação (por exemplo emolumentos notariais e taxas de registo). Ora, na revalorização a mensuração é realizada pelo justo valor em cada momento de mensuração, menos qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade
82. O objetivo desta aparente contradição (justo valor vs depreciação e imparidade) foi a forma como o IASB procurou salientar a apresentação de um ativo no balanço (ao justo valor) e os respetivos efeitos na demonstração de desempenho.
83. Com efeito, i) a componente de depreciação (dada pelo uso continuado e regular do ativo) é reconhecida na componente de resultados; ii) a componente de imparidade, quando ocorre (associada a uma desvalorização incidental, não esperada, decorrente de fatores que vão além do uso continuado do bem), é igualmente reconhecida em resultados e; iii) a atualização (remanescente) pretendida desse mesmo ativo, por forma a ser apresentado o respetivo justo valor no balanço (considerando apenas preço de mercado), terá como contrapartida não uma conta de resultados, mas uma conta de resultado integral (conta de reservas de reavaliação), que se distingue do vulgar resultado líquido e que figurará, separadamente, seja numa demonstração financeira autónoma como “outro rendimento integral” (“*other comprehensive income*”), seja numa demonstração integral onde figure

agregadamente, embora de forma separada, o resultado líquido e o outro resultado integral.

84. A complicar mais o tema, ocorre que as variações de justo valor de ativos ou passivos, que são refletidas no resultado integral (vulgo, contas de reservas), devem ser também distinguíveis entre componente que será objeto posterior de reclassificação para resultados, e componente que não será reclassificada para resultados e passará assim, diretamente, para uma outra rubrica do capital próprio.
85. Neste capítulo, e pegando no exemplo do processo de reavaliação de ativos fixos tangíveis, o IASB procurou, desde o início, estabelecer um conceito de desempenho (“performance”). Poder-se-ia imaginar que a “performance” está associada à formação do resultado líquido, onde se incluíam todos os rendimentos e gastos gerados ao longo de um período, e o que resultaria de alterações de justo valor (que não decorram de situações de imparidade), que ficariam em outra componente que não resultado líquido (contas de reservas).
86. Porém, a situação não é linear já que, prosseguindo o exemplo dado sobre os ativos fixos tangíveis, se uma empresa utiliza o modelo do custo e outra o modelo da revalorização, ambas têm o consumo (depreciações) e imparidade refletidas em resultados mas, caso ocorra uma venda do ativo ao respetivo justo valor, admitindo que este seja superior ao valor do custo deduzido da amortização e imparidade acumulada, então a primeira irá reconhecer a mais-valia gerada em resultados, mas a segunda não mais irá reconhecer em resultados aquela mais-valia.
87. Atente-se na circunstância de o efeito do justo valor já estar (previamente à alienação) incorporado nas contas, mas numa rubrica que não afeta, nem nunca afetará, os resultados de um dado exercício, mesmo no exercício em que ocorra a venda. Tal acontece pelo facto de o justo valor não ser “reciclado” ou, se quisermos, reclassificado para

resultado quando o ativo é alienado (porque transita da conta de reservas de reavaliação para outra conta de capital próprio, sem passar pela conta de resultados líquidos do período).

88. Se falarmos, porém, de instrumentos financeiros, quer seja na antiga IAS 39, quer seja, em parte, na nova IFRS 9, existem situações em que a finalidade pretendida de atualização de um dado elemento do ativo ao justo valor tem como contrapartida uma rubrica de capital próprio (reservas de justo valor), seguindo-se, porém, quando ocorre a venda daquele elemento, a transferência do valor acumulado nessa rubrica para a conta de resultado líquido do período em causa.
89. Poder-se-á perguntar sobre a razão conceptual entre um tratamento e outro no caso acabado de referir. Não só o IASB não conseguiu apresentar uma lógica conceptual para justificar a diferença, como ainda a agravou, aumentando a incompreensão de tratamento distinto, mesmo para o efeito do justo valor refletido em reservas, com a nova IFRS 9, ao conferir uma opção às entidades de poderem escolher, de forma irrevogável em cada instrumento de capital próprio que detenham (que não seja para negociar), o reconhecimento das diferenças de justo valor numa conta de reservas de justo valor (“outro rendimento integral”), mas sem nunca reciclar para resultados, mesmo que se venda posteriormente, ou contabilizar o efeito do justo valor no resultado líquido no período em que as alterações se verifiquem. Qual o conceito de desempenho? Como aferir a comparabilidade?
90. Como se pode observar neste exemplo concreto, existe ainda um debate a trilhar sobre o conceito de “performance” que o IASB mantém na sua agenda de trabalhos, mas cuja solução tem sistematicamente sido adiada, talvez mesmo agravada, optando antes por ter tratamentos específicos, sem lógica conceptual que suporte, para resolver questões concretas e discricionárias,

por forma a permitir desbloquear as normas em causa.

91. Se ao exemplo atrás mencionado, se acrescentar a norma de contabilização de contratos de seguro (IFRS 174), então atingimos, talvez, o corolário dessa mesma fragilidade quanto a uma definição de “desempenho” ou de como medir adequadamente o efetivo desempenho das atividades em cada exercício.
92. Nesse mesmo desempenho é impossível não ter em consideração o justo valor dos ativos e passivos, sendo antes uma questão temporal quanto à sua relevação e a opção de o apresentar adequadamente, podendo, talvez, afirmar-se que a opção por uma demonstração agregadora, onde figure o resultado líquido e o outro rendimento integral, também não parece ser a solução plena para este debate.
93. Ocorre ainda notar que a matéria não se circunscreve a uma atualização subsequente de ativos ou passivos – na visão clássica de que todo o rendimento surge da valorização positiva de ativos ou negativa de passivos, entre o início do período e o fim do mesmo e que no gasto aconteça o inverso.
94. Com efeito, no reconhecimento inicial de ativos e passivos financeiros, a mensuração é efetuada, de forma geral, pelo justo valor, neste devendo ser incluídos os custos de transação (por exemplo, comissões) da aquisição de ativos e de assunção de passivos, mas que nos casos em que a medida subsequente é o justo valor não é permitida a inclusão daqueles custos adicionais (cf. número 10 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros).
95. De passagem também deve observar-se que ao considerar o justo valor como mensuração no reconhecimento inicial se introduz a questão de eventualmente existir um resultado no ato da aquisição do ativo ou da assunção do passivo, na circunstância em que a quantia do custo (histórico) é diferente do justo valor, como acontece, por exemplo nos ativos biológicos, que devem ser mensurados no reconhecimento

inicial pelo justo valor menos os custos de alienação (cf. número 13 da NCRF 17 – Agricultura), podendo aquele montante diferir do custo (histórico) de aquisição.

96. Em qualquer desses cenários, caso o preço pago seja efetivamente diferente do preço de mercado (comprovado e suportado por dados inequivocamente observáveis) então tal diferença, caso exista, será inscrita diretamente em resultados do exercício (como um ganho de “pechincha”, à semelhança do que se verifica, também nas concentrações empresariais para o tratamento do “goodwill” negativo).

VI – A Desfalada Prudência

97. Tal situação conduz ao tema final que se prende com saber onde está a prudência e até que ponto a prudência estará a ser ultrapassada pela hiperbolização da relevância.
98. Neste último caso, da utilização do justo valor no reconhecimento inicial, as normas não deixam de ser conservadoras, tendo em conta a aparente irracionalidade de alguém vender a preço abaixo do justo valor ou de alguém comprar a preço superior ao justo valor, quando no mercado encontraria melhores condições de preço na transação em causa, supostamente fungível. Neste contexto, as normas admitem o registo do ganho e da perda “de primeiro dia”, quando claramente se evidencia que o suporte para o justo valor é plenamente fiável refletindo uma transação que se pudesse operar pelo interveniente em causa⁵, isto é, no mercado onde a entidade pudesse de facto aceder a esse mesmo ativo face às suas características (retalhista vs grossista) ou localização geográfica e custo de acesso.
99. Uma nota de relevo. O próprio mecanismo de determinação do justo valor deverá ser objetivado e suportado, sem que tal constitua qualquer enviesamento, sendo positivo ou negativo.

100. A utilização de justo valor não é contraditória com o conceito de prudência. Efetivamente, os conceitos ajustam-se e tal significa que a visão que hoje se deve entender sobre essa inequívoca realidade, que não se consegue evitar – que é a utilização de justo valor – não deixa de poder ser cautelara, conservadora ou prudente⁶, assegurando-se que deva ser neutral, isto é, nem excessivamente conservadora nem excessivamente otimista.

101. O “justo valor” não deixa de ser uma convenção de mensuração que tem vindo a ter evoluções na sua própria definição e determinação. Não parece ser pior que outras convenções. Pode não ser a convenção mais perfeita e, seguramente, não o é. É mais objetivável quanto for consubstanciada em dados diretamente observáveis ou assente em métodos financeiros comumente aceites cujos *inputs* possam provir de dados de mercado observáveis e sindicáveis. Outras convenções também carecem de necessidade de objetivação, sempre que implicam o recurso a estimativas. Têm seguramente vantagens e desvantagens face a outras convenções, mas, definitivamente, não pode ser ignorada.

VII – Setor Público – a Iminência do Valor

102. Voltemo-nos agora para o Sistema de Normalização Contabilística – AP, onde, naturalmente, iremos encontrar o essencial do que ficou dito, mas que acrescenta noções próprias de mensuração, aliadas à natureza das entidades do setor público e ao objetivo da mensuração no setor público.
103. Depois de referir que não é possível selecionar uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras, a EC do SNC-AP afirma que as possíveis mensurações para ativos se baseiam no custo histórico e no valor corrente.
104. O custo histórico tem a conceção tradicional (cf. 128), e tem como

principal característica não sofrer alterações em função de alterações dos preços (cf. 131), mas logo ficam associadas reduções por depreciações e imparidades de ativos (cf. 132 e 133).

105. Na caracterização do custo histórico de um ativo há ainda o conceito de capacidade operacional, onde são referidas as aquisições numa transação com contraprestação (por exemplo, uma compra) e aquisições numa transação sem contraprestação (por exemplo, um equipamento de saúde doado a uma entidade pública): nas primeiras, o custo histórico proporciona informação sobre os recursos disponíveis para prestar serviços em períodos futuros, nas outras, o preço da transação não proporciona informação sobre a capacidade operacional (cf. 136).

106. Por sua vez, a mensuração a valor corrente de um ativo reflete o ambiente económico prevalecente na data de relato (cf. 138), e pode assumir quatro formas: a) valor de

mercado, b) custo de reposição, c) valor realizável (ou de liquidação) e d) valor de uso (cf. 139).

107. O valor de mercado é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes (cf. 140). De realçar que esta é também a definição de justo valor que atualmente existe no SNC (*vide* Norma de Contabilidade Pública (NCP) 13, § 10. Ou seja, atualmente o SNC-AP contém expressões diferentes para a mesma definição (valor de mercado e justo valor), pois a NCP 13 reflete a definição da *International Public Sector Accounting Standards 13 – Revenue from Exchange Transactions*, a qual ainda não reflete o conceito que o IASB adotou para o justo valor no âmbito da IFRS 13 acima referida, o qual é agora uma base de mensuração de saída (do balanço).

108. Para que haja uma base sólida de mensuração pelo valor de mercado

é necessário, na prática, a existência de um mercado ativo (cf. 144), sem o que existem sérias objeções ao seu uso, podendo tal valor ser apurado recorrendo a técnicas de valorização (cf. 145), o que quer significar, na ausência de definições gerais específicas, que devem adotar-se os conceitos do justo valor (do IASB e do SNC), em função dos diferentes elementos e das normas do SNC-AP correspondentes.

109. Enquanto o custo corrente de um ativo na EC do IASB é o custo de uma contraprestação que seria paga no momento da mensuração (cf. 6.21) ou, no dizer do SNC, a quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga numa obrigação corrente naquele momento (cf. 98, c)), na EC do SNC-AP o, certamente equivalente, custo de reposição é o custo económico exigido para a entidade substituir o potencial de serviço de um ativo com referência à data do relato financeiro (cf. 149).



- 110.** O valor realizável (ou de liquidação) de um ativo é, na EC do SNC-AP, o valor que a entidade obterá pela sua venda, deduzido dos custos de transação, na data de relato (cf. 154) equivalente ao valor realizável do SNC, sem correspondente autonomização na EC do IASB, onde é usado no custo histórico no caso de lhe ser inferior.
- 111.** O valor de uso de um ativo, no SNC-AP, é o valor presente do potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros da entidade, acrescido do valor residual no fim da vida útil (cf. 159), acompanhando, pois, idênticos conceitos na EC do IASB e no SNC.
- 112.** Quanto aos passivos, a EC da SNC-AP explicitamente afirma que

os métodos decorrem de princípios similares aos relevantes para os ativos, fixando seis conceitos: a) custo histórico, b) custo de cumprimento, c) valor de mercado, em mercado aberto e organizado, d) valor de mercado, sem existir mercado ativo, aberto e organizado e e) custo de libertação e preço de assunção (cf.168).

- 113.** Os quatro primeiros conceitos apresentam um teor equivalente aos que já se referiram a propósito da EC do IASB e da EC do SNC.
- 114.** O custo de libertação é a menor da quantia mais baixa que um credor aceitaria para cumprimento imediato do passivo e da quantia que um terceiro aceitaria para assumir esse passivo (cf. 179) – caso que ronda

o valor de mercado, se aceitarmos o terceiro como independente, e que o credor estaria em condições de negociar em mercado.

- 115.** O preço de assunção é, afinal, o equivalente, no ativo, ao custo de reposição – a quantia que uma entidade estaria disposta a aceitar em troca da assunção de um determinado passivo já existente como obrigação de um terceiro (cf. 182).
- 116.** A EC do SNC-AP apresenta dois quadros com uma síntese das características dos critérios de mensuração de ativos e passivos, onde se podem encontrar indicações de aplicação sob as rubricas de “entrada ou saída”, “observável ou não” e “específica à entidade pública ou não” (cf. 140 e 168):

Base de mensuração Ativos	Entrada ou Saída	Observável ou não	Específico à entidade pública ou não
Valor de mercado em mercado ativo aberto e organizado	Entrada e saída são iguais	Sim	Não
Valor de mercado sem existir mercado ativo, aberto e organizado.....	Saída	Depende da técnica de valorização	Não
Custo de reposição	Entrada	Sim	Sim
Valor realizável líquido (ou de liquidação)	Saída	Sim	Sim
Valor de uso		Não	Sim

Base de mensuração Passivos	Entrada ou Saída	Observável ou não	Específico à entidade pública ou não
Custo histórico	Entrada	Sim geralmente aceite	Sim
Custo de cumprimento	Saída	Não	Sim
Valor de mercado em mercado ativo aberto e organizado	Entrada e saída	Sim	Não
Valor de mercado sem existir mercado ativo, aberto e organizado	Saída	Depende de técnicas de valorização	Depende de técnicas de valorização
Custo de libertação	Saída	Sim	Sim
Preço de assunção	Entrada	Sim	Sim

- 117.** São ainda, a propósito dos ativos e para cada base de mensuração, mas naturalmente extensíveis aos passivos, indicações, muito interessantes, relativas aos “custos dos serviços”, à “capacidade operacional” e à “capacidade financeira”. Esta matéria está especificamente associada ao objetivo da mensuração no setor público, o qual consiste na seleção das bases de mensuração que melhor reflitam os custos

dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira de uma entidade de modo que seja útil para a responsabilização da entidade e para a tomada de decisões. É de salientar que nenhuma base de mensuração consegue demonstrar simultaneamente o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira, sendo necessário efetuar escolhas ao nível das normas de contabilidade pública.

- 118.** Quando os ativos forem utilizados, na prática em prestação de serviços, o custo destes, na demonstração de resultados, é determinado pelo valor constante da contabilidade segundo o custo histórico (cf. 135), o valor de mercado (cf. 146), ou custo de reposição (cf. 151), conforme o caso.
- 119.** Já quanto ao valor realizável (ou de liquidação), é referido que este não é apropriado para medir o custo dos serviços uma vez que tal abordagem



envolveria o uso de um valor de saída como base de relato do gasto; deste modo, o custo é medido, pelo custo histórico, efetivamente suportado, devendo as imparidades ser revertidas sem afetar o custo do serviço (cf 156).

120. Relativamente à capacidade operacional são efetuadas as seguintes observações:

- quanto ao custo histórico: se um ativo for adquirido numa transação com contraprestação, é proporcionada informação sobre os recursos disponíveis para a prestação de serviços, mas se a aquisição for sem contraprestação, o preço da transação não permite informação sobre a sua capacidade operacional (cf. 136);
- sobre o valor de mercado: este é útil porque reflete o valor que a entidade é capaz de obter dos ativos na prestação dos serviços (cf. 147);
- acerca do custo de reposição: proporciona uma mensuração útil dos recursos disponíveis, uma vez que confronta o valor corrente com o

potencial de serviço para a entidade (cf. 153);

- para o valor realizável: não proporciona informação útil, uma vez que aquele valor mostra a quantia que pode ser obtida numa venda, mas não o potencial de serviço a prestar (cf. 157).

121. No que respeita à capacidade financeira, as observações são as seguintes:

- custo histórico: proporciona informação sobre a quantia que pode ser usada como garantia, mas não dá informação sobre o preço de venda (cf. 137);
- valor de mercado: permite informação sobre a quantia que será recebida pela venda (cf. 148);
- custo de reposição: não proporciona informação sobre a quantia que será recebida na venda dos ativos e, assim, não facilita a avaliação da capacidade financeira (cf. 153);
- valor realizável: é útil para os ativos destinados à venda, mas não é relevante para ativos que são mais

relevantes na prestação de serviços (cf. 158).

- 122.** O valor de uso exigiu uma referência especial agregada sobre o custo dos serviços e as capacidades operacional e financeira: a) assinala-se a complexidade, a sua aplicabilidade limitada e o facto de a sua operacionalização no contexto de ativos não geradores de caixa envolver (i) o custo de reposição como alternativa para concluir que não é geralmente apropriado para determinar o custo dos serviços, havendo ainda a possibilidade do (ii) custo de restauro ou do (iii) custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade para estar conforme a quantidade de unidades de serviço esperadas do ativo no seu estado de imparidade; b) a sua competência para avaliar a capacidade operacional está limitada ao caso em que a entidade tem um número grande de ativos que não merecem substituição e o seu valor de uso é superior ao valor realizável

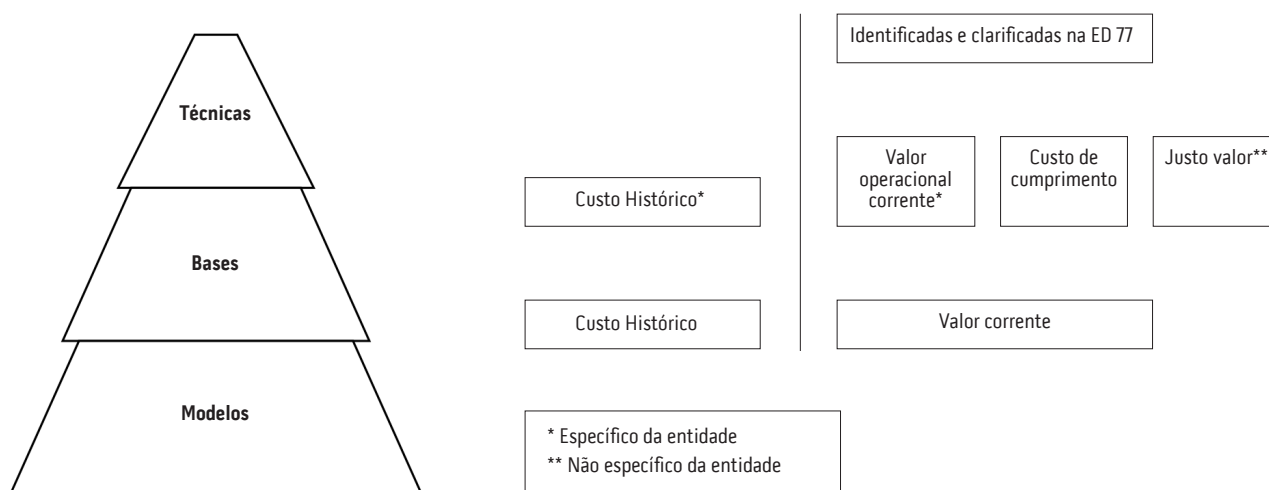
líquido; c) a sua aplicação limitada reduz a relevância para avaliar a capacidade financeira (cf. 167).

- 123.** Fica saliente a natural especificidade do significado dos valores nas unidades do setor público, especialmente nas entidades da administração pública. Os conceitos retirados das EC relativas ao setor privado – que são a matriz – nem sempre se adaptam às entidades em que os rendimentos não são obtidos em mercado, sendo muitas vezes

fixados, naturalmente, de acordo com as políticas públicas e configurando muitas vezes meros preços de transferência. É exemplo desta situação o caso da mensuração da cedência de ativos entre duas entidades públicas, que tem como referência o valor escriturado na entidade de origem.

- 124.** Não se pode terminar sem referir a Exposure Draft 76, Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabili-

ties in Financial Statements e a Exposure Draft 77 - Measurement, do IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), na versão de abril de 2021. Na ED 76 é apresentada uma hierarquia de mensuração subsequente na sequência do que foi considerado para efeitos da mensuração inicial (assente no preço da transação) de acordo com a seguinte figura:



- 125.** A aplicação do justo valor no quadro das Administrações Públicas levanta, naturalmente, desafios consideráveis. Aqui o equilíbrio entre existirem bases diferentes entre as empresas e as entidades das administrações públicas que prejudicaria a harmonização versus o contexto diferenciado das entidades públicas e os obstáculos de mensurar com base no justo valor e naturais diferenças com a contabilidade orçamental e até a contabilidade nacional (SEC 2010)⁷ parece pender para a harmonização.
- 126.** Aí, as bases de mensuração instituídas são as seguintes: a) o custo histórico, b) valor corrente operacional, c) o justo valor e d) o custo de cumprimento dos passivos (cf. N.º 20, no Capítulo da Mensuração).
- 127.** Aquele Exposure Draft espalha-se por 164 páginas e contém, na

prática, os conceitos que encontramos na EC do SNC-AP, com muito desenvolvimento, como é natural.

- 128.** Com todas as limitações é importante sublinhar a necessidade de ter a contabilidade em SNC-AP, uma vez que faculta informações determinantes sobre os bens e as responsabilidades e os custos dos serviços.
- 129.** A contabilidade tem um custo, que tem de ser suportado quando os benefícios são superiores. É inegável a relevância da contabilidade no setor público desde que seja efetivamente usada na adoção de decisões, incluindo controlos. Deve estar-se preparado, todavia, para não incorrer em custos desnecessários, por não ser útil pelo simples facto de não ser utilizada. Por exemplo: só fará sentido despend

grandes recursos na reavaliação de imóveis de hospitais ou de câmaras se esses valores servirem para decisões (imputação de rendas, alienação e instalação em edifícios menos dispendiosos).

- 130.** De acordo com alguma literatura, a expressão inglesa, sem tradução no português, "Accountability", integra um conjunto de conceitos em que se incluem três importantes dimensões, responsabilidade, imputabilidade e a obrigação do governo prestar contas de forma transparente. De facto, a par da Constituição da República que prevê que sejam os representantes do Povo (via Assembleia da República) a aprovar o sistema tributário necessário a dar cobertura às funções do Estado, em que se integram bens e serviços públicos (via Orçamento

de Estado), também o próprio SNC-AP identifica que reside na natureza involuntária dos impostos e taxas “(...) a maior razão pela qual a responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) no setor público é tão importante”. Efetivamente, a prestação de contas de forma responsável obriga as entidades públicas a mostrarem como usaram os recursos que foram colocados à sua disposição no fornecimento de serviços aos cidadãos e o seu cumprimento com a legislação, regulação ou outros normativos que regem os seus serviços e operações.

131. Termina-se voltando ao princípio: pretendeu-se uma humilde passagem pelos conceitos de valor, num momento em que cada vez mais o justo valor tem uma utilidade acrescida, a EC do IASB está consolidada desde 2018. A implantação do SNC-AP está a dar passos decisivos e o SNC, sem pressas, carecerá do imprescindível refrescamento.
132. Uma nota ainda: se o *Anexo* é sempre uma peça importante nas demonstrações financeiras, no setor público é uma questão de cidadania. Nem se pode argumentar com a concorrência, a possibilidade de outras entidades conhecerem dados. Aqui, simplesmente, trata-se de conferir informação relevante aos decisores públicos e aos órgãos externos de fiscalização, mas também de forma cada vez mais vocal e exigente, aos cidadãos em geral interessados em perceberem claramente a entidade e a gestão da coisa pública.

a um outro participante de mercado, o referido crédito, o preço que iria conseguir obter teria, necessariamente, em conta o risco de crédito do devedor, algo que não é usualmente considerado na transação de recompra de passivos (ou amortização antecipada) por esse mesmo devedor junto do credor. Tais preços, como se depreende, são usualmente diferentes e a nova definição veio eleger o justo valor como o resultante, exclusivo, do que decorre do preço de mercado entre operadores de mercado (mantendo-se a dívida antes e após a transação efetuada).

4 A IFRS 17 Contratos de Seguros, emitida em 18 de maio de 2017, substituirá a atual IFRS 4 a partir de 1 de janeiro de 2021.

5 Mesmo nessas circunstâncias não podem ignorar-se as matérias de suscetibilidade de indício de violação de outras leis como sejam as de combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

6 Mesmo no tratamento puro da convenção do custo histórico, não deixa de serem usadas estimativas cautelares para efeitos de determinação de imparidade ou de provisões, que recorrem, em determinadas circunstâncias, a técnicas de justo valor, sendo consensual que, mesmo na esfera de uma visão mais clássica, não deixa de se estar a aplicar a prudência (como foi desenvolvido no artigo dos mesmos autores “A prudência” publicado na revista “Revisores & Auditores” de abril-junho 2015).

7 No anexo III ao Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP, existe um quadro de correspondência entre o Plano de Contas Multidimensional (PCM) e o Classificador de Contas Nacionais (SEC 2010) alocando elementos de ativos, passivos, gastos, rendimentos e resultados aos códigos das contas nacionais, assim como um quadro de correspondência entre o primeiro e as rubricas orçamentais.

NOTAS

1 Plano Oficial de Contabilidade aprovado pelo Decreto-lei n.º 410/89, de 21 de novembro.

2 Plano Oficial de Contabilidade Pública aprovado pelo Decreto-lei 232/93, de 3 de setembro.

3 A diferença essencial assenta no facto de o “preço” de recompra de um passivo junto do credor que, sendo uma transação entre partes não relacionadas, deixa de satisfazer a atual definição de justo valor das IFRS, já que, como facilmente se conclui, a liquidação dessa dívida antecipada seria feita ao valor nominal e, caso o credor quisesse vender no mercado,



IDEA 12 já chegou!

Novo desenho e experiência

A potência do híbrido

Ações inteligentes e integradas

Integração melhorada com Working Papers

PODEROSA ANÁLISE DE DADOS PARA AUDITORIA NA ERA DIGITAL

Distribuidor em Portugal



análise e controlo de dados, lda.



Contacte-nos:

Tlm: 96 33 85 161

email: geral@jdf-dados.pt

www.jdf-dados.pt

CaseWare and the CaseWare logo, are trademarks of CaseWare International Inc. and are licensed for use to JDF, Lda., a CaseWare Authorized Partner. © 2022. All rights reserved.



Direito



Sandra Rita
JURISTA | SECRETÁRIA GERAL OROC

Projeto de lei n.º 108/XV/1.^a Lei das Associações Profissionais

O Projeto de Lei n.º 108/XV/1^a, relativo à *Alteração à Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro e à Lei 53/2015, de 11 de junho*, propõe-se reforçar o interesse público, a autonomia e independência da regulação e promoção do acesso a atividades profissionais. Até aqui todos sabemos.

A presente iniciativa legislativa surge para cumprimento de orientações da Comissão Europeia - COM (2016) 820, de 10 de

janeiro de 2017, da Diretiva 2018/958, de 28 de junho de 2018, que transposta para o ordenamento jurídico nacional a Lei n.º 2/2021, de 21 de janeiro, bem como recomendações da OCDE de 2018, sobre a concorrência no domínio das profissões autorreguladas em Portugal, pretendendo-se identificar e eliminar obstáculos no acesso a profissões reguladas, com o objetivo da criação de oportunidades de

emprego e de, assim, contribuir para o crescimento económico a nível europeu. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) tal como as demais associações profissionais, foram confrontadas com o supra mencionado projeto lei. Ora, é nosso entendimento que para a OROC, enquanto associação pública profissional e afirmado nos seus Estatutos, aprovados pelo Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro,

alterados pela Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro (EOROC), as alterações observadas não lhe podem ser aplicáveis na sua integralidade.

O que subjaz à génese das associações públicas profissionais é a tutela do interesse público, ou seja, todas as responsabilidades públicas que derivam da Lei. E é só e apenas, tendo por base este princípio que aqui nos vamos debruçar.

Os objetivos que o Projeto de Lei referenciado pretende alcançar, todavia, de forma generalizada, não se compadece com as atribuições e competências desta Ordem em particular. Senão vejamos:

✓ **OROC como uma associação pública profissional**

A OROC é uma associação pública profissional a quem compete representar e agrupar os seus membros, inscritos nos termos do seu Estatuto, bem como supervisionar em todos os aspetos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas, de acordo com o disposto no art. 1.º EOROC. Acresce ainda as atribuições e competências próprias plasmadas no mesmo diploma (vide em particular o art. 6.º EOROC).

A proposta de alteração ao artigo 5.º alínea a) da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, porquanto pretendem retirar às Ordens Profissionais a defesa dos interesses gerais dos destinatários, impede de exercer a primeira das atribuições para que foi criada.

Justifica-se por isso, a devida ponderação na alteração que pretende ser formulada, que põe em causa as atribuições públicas que estão confiadas às Ordens Profissionais, diria até, uma ingerência clara.

Sem prejuízo da Tutela Administrativa que recai sobre a OROC, nos termos do seu art. 4.º, existe um órgão próprio – o Conselho Disciplinar – a quem compete as decisões designadamente as disciplinares, que admitem análise em duas instâncias a nível interno e posteriormente, são ainda suscetíveis de recurso em sede judicial. Os membros da OROC, estão por isso sujeitos ao poder disciplinar dos órgãos da Ordem nos termos dos seus Estatutos (vide art. 95.º e 99.º). A OROC como ordem profissional e como associação pública que integra a administração pública, já está de *per si* sujeita ao princípio da legalidade e à Tutela do Governo.

✓ **Criação de um órgão de supervisão**

Acresce uma especificidade relativamente a esta Ordem Profissional que a diferencia das demais. Desde logo o facto de existir já uma entidade com competências de supervisão pública legalmente atribuída à Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e com poderes sancionatórios sobre os membros da Ordem.

A proposta de alteração quanto à criação de um órgão de supervisão, nos termos das alterações propostas ao artigo 15.º n.º 2, alínea c) e d), não se pode aplicar à OROC, porque ela própria já está subordinada a esse mesmo órgão, sendo que a sua constituição, por aplicação transversal, não pode determinar uma entidade de supervisão a supervisionar outra entidade de supervisão já existente (a CMVM).

Por este motivo, não se vislumbram quaisquer razões para a criação de mais um órgão a esta ordem aplicável, ou melhor, mais uma instância sem efeitos práticos e duplicando o exercício de funções. Não se trata de uma alteração legislativa que cria um novo supervisor, mas antes de mais um órgão supervisor.

✓ **Representação da Ordem e criação do Provedor da profissão**

A representação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas cabe ao seu Bastonário nos termos do art. 5.º e 28.º do EOROC. Cabe-lhe a defesa dos seus membros em todos os assuntos relativos ao exercício da profissão ou desempenho de cargos nos órgãos da Ordem, quer se trate de responsabilidades que lhes sejam exigidas quer de ofensas contra eles praticadas.

No que respeita à criação da figura do Provedor dos Destinatários dos Serviços, prevista no artigo 20.º da Projeto de Lei 108/XV/1.ª, apresentado pelo PS, considera-se uma ingerência injustificável nas competências próprias do Bastonário, sem mais.

Acresce o facto de a OROC dispor de um Conselho Superior, eleito por sufrágio directo por colégios distritais, por forma a assegurar o sistema de representação proporcional, que assegura, em determinadas linhas de intervenção, uma atuação equidistante ao Bastonário, como seja, por exemplo, o poder de recurso sob matérias disciplinares bem como outras requisitos de prévia aprovação em áreas sensíveis ainda compete supervisionar a legalidade da atividade exercida pelos órgãos da Ordem.

✓ **Do Acesso à Profissão**

No que concerne ao Acesso à profissão, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas só podem exercer as funções depois de inscritos em lista própria e pública, designada «lista dos revisores oficiais de contas». A inscrição na Ordem tem como função assegurar o controlo prévio dos requisitos para o acesso à profissão. O exercício de funções de interesse público por revisores oficiais de contas, sociedades de revisores oficiais de contas, inscritos na Ordem depende ainda, de prévio registo junto da entidade de supervisão | CMVM, por forma a que possa efetivamente exercer a profissão de interesse público.

Um dos requisitos gerais de inscrição como revisor oficial de contas, é a realização com aproveitamento do exame de admissão à Ordem (vide art. 148.º e seguintes EOROC). O exame de admissão à OROC prevê, a realização de provas escritas e orais a efetuar por um júri independente nos termos fixados por regulamento e de acordo com os seus Estatutos. Por outro lado, a OROC não cria qualquer limitação ao Acesso, nomeadamente com a imposição de *numerus clausus* no acesso à profissão. O mercado é demasiado pequeno para que se imponham limites.

Também aqui, a proposta de aditamento de um novo n.º 8 ao artigo 8.º, visando estabelecer que “a avaliação final do estágio é da responsabilidade de um júri independente, só por erro grosseiro se pode entender, pois que não se vislumbra como um júri independente possa avaliar outro júri independente.

Acredito que o legislador, em toda a sua boa vontade, desconhece o enquadramento a que está sujeita a profissão de Revisor Oficial de Contas em particular. Não se aplica à OROC a referência a *numerus clausus*, porque se trata de uma Ordem aberta, que pretende isso sim, ver crescer o número de membros e a massa crítica em termos de atividade económica. O exercício de funções de Revisor Oficial de Contas, enquadra-se nas funções de interesse público que exerce, sendo especialmente relevante a sua função de aumento de credibilidade da informação prestada pelas entidades. Adicionalmente, trata-se de uma profissão profundamente regulada, sujeita a requisitos mínimos exigidos por Directiva Comunitária¹ imperativa, existindo por essa via, a interposição de uma super-

visão por parte da CMVM, como entidade administrativa independente que abrange todas as dimensões do processo, desde a fase de inscrição, passando pela fase de controlo de qualidade e acompanhamento disciplinar, podendo mesmo desenvolver ações disciplinares autonomamente para todos os revisores oficiais de contas. A relevância desta função para a sociedade em geral bem como das outras funções de interesse público exercidas pelos revisores é determinante na definição da atuação da Ordem. Pensamos ser neste factor que se diferenciam as funções de auditor e revisor, que é necessário distinguir e levar em boa conta.

Nesta senda, a realização do estágio com aproveitamento, é um requisito geral e imperativo para inscrição como revisor oficial de contas plasmado nos Estatutos (Vide alínea e) do n.º 1 do Artigo 148.º e art. 155.º e seguintes). A inscrição no estágio

desta Ordem, só ocorre após a realização de um exame de admissão concluído com aproveitamento. Este estágio, remunerado, tem a duração máxima de 3 anos, desde a data do exame de admissão. O estágio acompanhado pela OROC, corresponde a uma formação prática no domínio da atividade de auditoria, que assegura, pelo seu programa e execução, a aquisição dos conhecimentos, experiência e valores necessários ao exercício da profissão. O estágio por seu lado, é orientado por um patrono a quem compete orientar, dirigir e acompanhar a atividade profissional do membro estagiário, integrando-o no exercício efetivo da atividade de revisão legal, auditoria às contas e serviços relacionados, durante o qual se emitem semestralmente um parecer sobre a realização do respetivo estágio e relatório elaborado pelo membro estagiário e, no final do estágio, é ainda elaborado um parecer funda-

mentado sobre a aptidão ou inaptidão do estagiário para o exercício da profissão.

Quanto à pretensa consagração dos estágios profissionais tendo como regra o período de um ano, de referir que o mesmo não se coaduna com as exigências necessárias ao exercício da profissão nem é compatível com a Diretiva Comunitária que aponta precisamente para a realização de estágios pelo período de três anos².

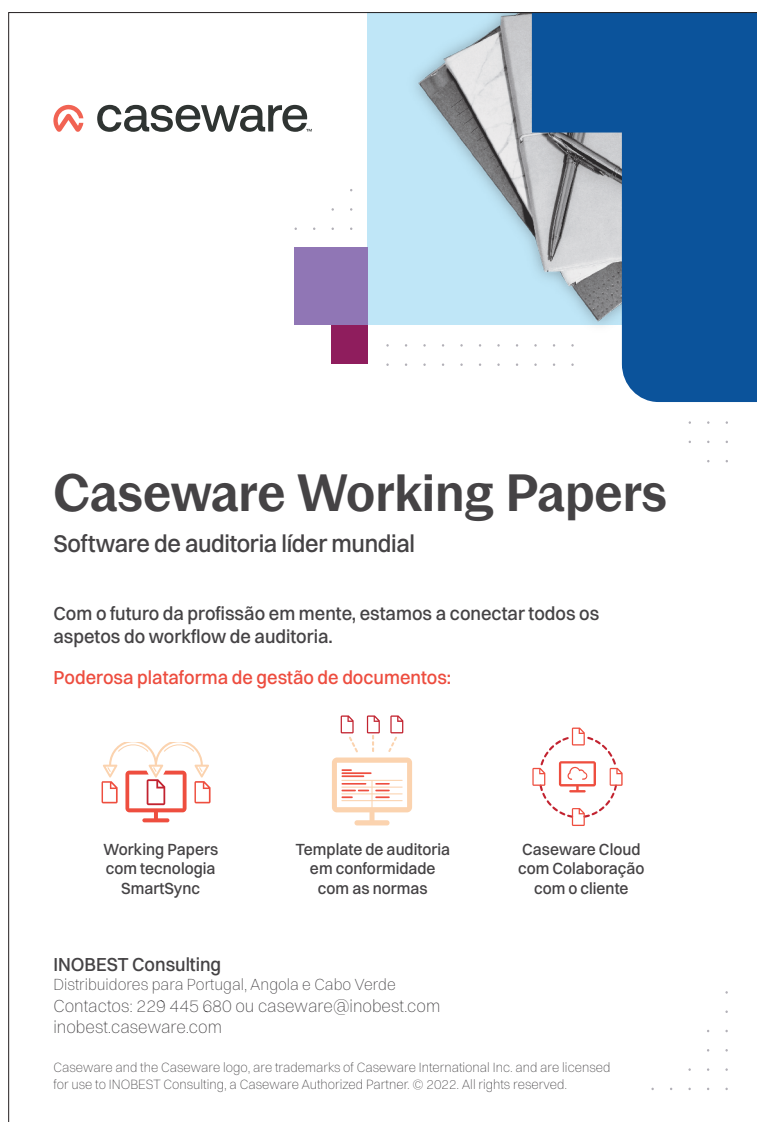
Qualquer aluno que conclui o seu curso universitário, pode aceder à profissão de auditor e trabalhar na área de auditoria. Seja das áreas do direito, da gestão, da economia ou da contabilidade. Não obstante quando pretende exercer funções de interesse público como é o caso do revisor oficial de contas, habilitando a assinar as respetivas certificações legais de contas ou outros pareceres, é obrigatório o estágio completo na OROC, sendo possível conceder a respetiva dispensa de estágio se verificar-se que cumpriu os requisitos necessários de aquisição de experiência prática na área de auditoria, devidamente validada. Resulta por isso, incompreensível o aditamento proposto nos projetos lei referidos, tanto mais que um estagiário e futuro revisor oficial de contas, não acompanha nem exerce qualquer trabalho que o leve a assinar as certificações ou pareceres, à semelhança do que acontece noutras ordens.

Em conclusão, não se vislumbra que qualquer alteração traduzida na Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, possa ser aplicável ou necessária à OROC, pelo que o projeto de lei em apreciação pública, parece desconhecer a realidade do exercício da profissão de Revisor Oficial de Contas, sua regulação e respetiva supervisão (muito reforçada e regulada por entidade administrativa independente – situação singular face às restantes ordens profissionais) e, que põe claramente em causa o integral interesse público, a autonomia e a independência da regulação da atividade profissional de revisor oficial de contas bem como não garante a promoção do acesso designadamente à profissão de auditor/revisor.

NOTAS

1 Diretiva 2006/43/CE do Parlamento e do Conselho de 17 de maio, com a redação atual dada pela Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril.

2 Artigo 11.º da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento e do Conselho de 17 de maio, com a redação atual dada pela Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril.



caseware.

Caseware Working Papers

Software de auditoria líder mundial

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

Poderosa plataforma de gestão de documentos:

- Working Papers com tecnologia SmartSync
- Template de auditoria em conformidade com as normas
- Caseware Cloud com Colaboração com o cliente

INOBEST Consulting
Distribuidores para Portugal, Angola e Cabo Verde
Contactos: 229 445 680 ou caseware@inobest.com
inobest.caseware.com

Caseware and the Caseware logo, are trademarks of Caseware International Inc. and are licensed for use to INOBEST Consulting, a Caseware Authorized Partner. © 2022. All rights reserved.

Extrato de “21 Lessons for the 21st Century”

Momento de leitura

“Questions you cannot answer are usually far better for you than answers you cannot question.”

“In a world deluged by irrelevant information, clarity is power.”

“Humans think in stories rather than in facts, numbers, or equations, and the simpler the story, the better.”

“Humans were always far better at inventing tools than using them wisely.”

“First, if you want reliable information, pay good money for it. If you get your news for free, you might well be the product.”

“Philosophers are very patient people, but engineers are far less patient, and investors are the least patient of all.”

Extrato de “21 Lessons for the 21st Century” de Yuval Noah Harari,
publicado em agosto por Spiegel & Grau

Formação contínua

De acordo com o plano e atividades para 2022, o Conselho Diretivo, iniciou em julho, a Academia OROC dirigida a Seniores. Este Programa de Formação para Seniores tem como objetivos gerais dotar os auditores com experiência dos conhecimentos necessários que permitam uma melhoria do desempenho nas tarefas atribuídas em contexto de auditoria. Questões como o planear e supervisionar o processo de auditoria, atribuir responsabilidades aos membros da equipa, realizar avaliações eficazes do risco de auditoria e os impactos na definição da materialidade e no desenho dos testes de auditoria, avaliar o risco de fraude e executar procedimentos relativos à derrogação de controlos pelo órgão de gestão, executar e documentar procedimentos substantivos de auditoria, apresentar as conclusões de auditoria, rever as Demonstrações Financeiras, preparar o mapa de ajustamentos de auditoria, e elaborar a declaração do órgão de gestão e o *draft* dos relatórios de auditoria, tendo por base as GAT são os objetivos que nos propomos atingir com esta formação.

O Programa Academia OROC Seniores ocorre em contexto prático e presencial. E o sucesso da edição foi tanto, que se foram inicialmente planeadas duas turmas neste trimestre (uma em julho e outra em setembro), a verdade é que dada a procura, foi necessário organizar a abertura de uma outra turma ainda no decurso do mês de setembro. Realizámos também neste trimestre a 3.ª edição da Academia OROC para Júniores, onde a participação foi também muito elevada, repetindo-se novamente em outubro.

Este Conselho Diretivo acredita que a qualificação dos profissionais que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas é uma das formas para contribuir para a melhoria da qualidade dos trabalhos de auditorias, nomeadamente na sua na sua planificação e documentação. Neste seguimento, no plano da formação contínua, foram abordadas matérias associadas à definição da estratégia e do plano de auditoria, ao planeamento de uma auditoria e aos procedimentos e documentação da aceitação/retenção de clientes. Foram ainda efetuadas ações de formação relacionadas com a apresentação de alguns *softwares* de auditoria, também eles importantes na documentação de todo o processo.

Para o último trimestre do ano, estamos a trabalhar para a realização de mais formações associadas às novas normas da qualidade (ISQM), assim como algumas abordagens metodológicas associadas à revisão da ISA 315.

Por outro lado, com o aproximar do final do ano, onde são desenvolvidos alguns procedimentos específicos de auditoria, nomeadamente inventários, confirmações externas, entre outros, também iremos dar enfoque a essas temáticas.

Aproveitamos para solicitar que os Revisores nos façam chegar contributos que considerem úteis para efeitos de matérias a abordar no plano de formação da Ordem. Esses contributos podem ser enviados para o *e-mail* dformacao@oroc.pt.

Partilhamos para consulta, o mapa com o plano de formação relativo ao último trimestre do ano. Todas as informações relativas às ações de formação a decorrer podem ser consultadas no nosso *site*:

<https://www.oroc.pt/formacao/prximas-aces/cursos/>

Plano de Formação Contínua

2022

	jul	ago	set
Auditoria			
Auditoria - ISAs			
Estratégia e Plano de Auditoria			
Processo de Aceitação de Clientes			
Amostragem em Auditoria			
Auditoria de Grupos (ISA 600)			
Planeamento duma Auditoria			
Auditoria - Curso ISAs (formação presencial)			
5 - Prova de Auditoria II			
6 - Conclusão e Relatório de Auditoria			
Auditoria - Sistemas de Informação			
Curso do Software Português de Auditoria - SIPTA - a tecnologia ao serviço da Auditoria			
Papéis de Trabalho em Auditoria em Ambiente Caseware			
Auditoria - Qualidade e Organização			
O Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001) nas SROC; da implementação à certificação			
Auditoria - Ética e Outras Matérias Regulamentares			
Prevenção de Branqueamento de Capitais - os controlos internos que os ROC's devem adotar			
Academia OROC			
Academia Juniors			
Academia seniores			
Fiscalidade			
Regime de Transparência fiscal			
Orçamento do Estado para 2022			
Fiscalidade: Comunicação de Informações com Relevância Fiscal			
Reestruturações e o Regime Fiscal dos Preços de Transferência			
Direito			
Alterações ao Código de Valores Mobiliários			
Due Dilligence Financeira, Fiscal e Legal			
Outras Matérias			
Gestão Administrativa de Recursos Humanos			
Férias, Faltas e Feriados			
Contexto e Tendências de Sustentabilidade			



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

PRÉMIO GASTAMBIDE | FERNANDES

A ORDEM DOS REVISORES
OFICIAIS DE CONTAS

LANÇOU UM PRÉMIO BIENAL QUE SE DESTINA A
GALARDOAR OS TRABALHOS ORIGINAIS NO ÂMBITO
DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL E AUDITORIA.

Para mais informações, consulte o regulamento integral em
www.oroc.pt

