

3 REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ISSN 2184-7586



N.º 97 | ABRIL_JUNHO 2022 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**XIV
CONGRESSO
OROC**
**4 e 5
novembro**

***A importância do
ceticismo profissional no
planeamento e execução
de uma auditoria.
Da contextualização
normativa à respetiva
exemplificação prática***

Lisa Silva

***Transformação
digital no
relato da
informação
financeira***

Jorge Ribeiro da Silva

***Evidências da
influência dos
normativos locais
como desafio à
harmonização
de facto do relato
financeiro***

Paula Gomes dos Santos
Fábio Albuquerque

***As Incertezas
Quanto ao
Tratamento
em Sede do
Imposto sobre
o Rendimento***

Tiago João Silva Vieira



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

Fernando Virgílio Macedo
Bastonário

A situação de conflito armado que se verifica na Ucrânia gerou uma crise humanitária em larga escala, com repercussões em toda a Europa. Em Portugal, há já algumas semanas que sentimos as consequências da invasão. O mercado português observa uma generalizada subida de preços, desde os combustíveis aos bens alimentares. Resultado da inflação, o poder de compra dos portugueses diminuiu, colocando em risco certas faixas da população, que se vêem na necessidade de reformular os seus gastos.

Os principais líderes mundiais, reunidos recentemente em Davos, também perspetivaram um panorama sombrio para a economia mundial.

No dia de Portugal, a 10 de junho, Marcelo Rebelo de Sousa reconheceu que a execução do PRR podia vir a derrapar, impondo-se a necessidade de a União Europeia estender o prazo da sua execução, o que para nós não é surpresa nenhuma porque tenho dado nota disso em diversas intervenções na comunicação social.

Num momento em que o tecido empresarial português passa por mais um período tão crítico, após a pandemia de COVID-19, ainda não totalmente recuperada, vivemos uma conjuntura em que o trabalho desenvolvido pelos revisores oficiais de contas e auditores se revestem de extrema importância. Mais do que nunca, é preciso ter atenção ao equilíbrio económico, de forma a fomentar o bem-estar social e económico nas famílias e nas empresas, sem comprometer as gerações futuras.

Mais do que nunca, verifica-se a importância de contas transparentes e ao serviço da população.

O segundo semestre vai ficar marcado pelo **XIV Congresso da OROC** que se vai realizar nos dias 4 e 5 de novembro no Centro de Congressos do Estoril, sob o tema: 50 anos | Uma profissão para o País. O Congresso vai contar com um programa que enaltece a profissão, dinamizado por momentos de intervenções oficiais, painéis de discussão com

convidados de referência, *networking* e ainda um magnífico Jantar de Gala, com um momento musical imersivo, num dos espaços mais emblemáticos da cidade de Lisboa - a Estufa Fria. As inscrições já se encontram abertas e a adesão dos colegas já é digna de registo. Permitam-me, no entanto, que saliente o apoio por parte de todos os nossos Patrocinadores Oficiais que desde o primeiro momento se juntaram a este magno evento para que seja possível a realização de um Congresso ímpar na nossa Ordem.

Por último, lembrar que durante o Congresso vai ser atribuído, pela primeira vez na OROC, o **Prémio Gastambide Fernandes**, cujas candidaturas estão a decorrer até ao dia 30 de setembro. Conto com a participação de todos neste Congresso, para elevar ainda mais a importância deste evento para a nossa profissão.

Sumário



03



22



30



38



48

01 Editorial

03 Em Foco

XIV CONGRESSO | 4 E 5 NOVEMBRO

06 Notícias

OROC ASSINA PROTOCOLO COM UAL
REUNIÃO COM A INSPEÇÃO GERAL DE FINANÇAS
SEMINÁRIO AUTORIDADE DA CONCORRÊNCIA | ADC
OROC NO INSTITUTO POLITÉCNICO DA GUARDA
CONFERÊNCIA ISCTE – “O FUTURO DA CONTABILIDADE”
BASTONÁRIO DÁ AULA ABERTA NO INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO
TOMADA DE POSSE - ISCAP
ENTREGA DE MEDALHAS NOS SRN
CERIMÓNIA DE HOMENAGEM AOS ROC QUE COMPLETAM 25 ANOS DE PROFISSÃO
ENCONTROS COM REVISORES OFICIAIS DE CONTAS
ACADEMIA OROC | AUDITORES SÉNIORES
DIVULGAÇÃO DO PRÉMIO GASTAMBIDE FERNANDES | UNIVERSIDADE DE AVEIRO
CANDIDATURAS EM CURSO PARA O PRÉMIO GASTAMBIDE FERNANDES

16 Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

NOVIDADES CONTABILÍSTICAS
NOVIDADES DE AUDITORIA
MATÉRIAS COM IMPACTE NO TRABALHO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS
OUTRAS MATÉRIAS DE RELEVO PARA A PROFISSÃO

22 Auditoria

A IMPORTÂNCIA DO CETICISMO PROFISSIONAL NO PLANEAMENTO E EXECUÇÃO DE UMA AUDITORIA. DA CONTEXTUALIZAÇÃO NORMATIVA À RESPECTIVA EXEMPLIFICAÇÃO PRÁTICA
Lisa Silva

30 Contabilidade e Relato

TRANSFORMAÇÃO DIGITAL NO RELATO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA
Jorge Ribeiro da Silva

EVIDÊNCIAS DA INFLUÊNCIA DOS NORMATIVOS LOCAIS COMO DESAFIO À HARMONIZAÇÃO DE FACTO DO RELATO FINANCEIRO

*Paula Gomes dos Santos
Fábio Albuquerque*

48 Fiscalidade

AS INCERTEZAS QUANTO AO TRATAMENTO EM SEDE DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
Tiago João Silva Vieira

68 Direito

A ORIENTAÇÃO TÉCNICA N.º 4 DA CNC – BREVÍSSIMO
Diogo Pessoa

71 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

72 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

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:





SAVE THE DATE
4 e 5 Novembro 2022



50 ANOS | UMA PROFISSÃO PARA O PAÍS

EM FOCO

XIV CONGRESSO ***4 e 5 novembro***

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas celebra este ano o 50º Aniversário da Profissão.

Este momento tão relevante para todos, vai culminar com a realização do XIV Magno Congresso da OROC, nos próximos dias 4 e 5 novembro, no Centro de Congressos do Estoril. No 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.

XIV Congresso | Inscrições Abertas

As inscrições para o Congresso e para o Jantar de Gala já estão disponíveis (o custo vai aumentar à medida que se aproxima a data do Magno Congresso). São atribuídos 12 créditos certificados pela participação no Congresso.

Inscreva-se já e marque este momento único na sua agenda! Consulte mais informações no nosso site em www.oroc.pt

XIV Congresso | Programa Provisório

Partilhamos com todos os nossos membros o Programa Provisório do Congresso. Brevemente daremos mais informações através do nosso site e redes sociais.



50
XIV
CONGRESSO
OROC

50 ANOS | UMA PROFISSÃO PARA O PAÍS

CENTRO DE CONGRESSOS
DO ESTORIL
4 A 5 DE NOVEMBRO

PROGRAMA
PROVISÓRIO

DIA 4 DE NOVEMBRO | SEXTA-FEIRA

15.00h | Acreditação

15.30h | Sessão de Abertura
Carlos Carreiras
Presidente da Câmara Municipal de Cascais*
Virgílio Macedo
Bastónario da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
Fernando Medina
Ministro das Finanças*
José Tavares
Presidente do Tribunal de Contas

16.30h | 1º Painel: "Desafios da Economia - A antevisão do futuro próximo"
Ana Figueiredo
CEO Altice Portugal
António Costa Silva
Ministro da Economia e do Mar*
Francisco Assis
Presidente do Conselho Económico e Social

17.30h | Intervenção
Mário Centeno
Governador do Banco de Portugal

18.30h | Interrupção dos Trabalhos

20.30h | Jantar de Gala
Estufa Fria

*a aguardar confirmação

DIA 5 DE NOVEMBRO | SÁBADO

09.30h | Acreditação

10.00h | 2º Painel: "Os desafios tecnológicos - Auditor 4.0"
Carlos Cabreiro
Diretor da Unidade Nacional de Combate ao Cibercrime e à Criminalidade Tecnológica da PJ
Francisco Pires
Universidade de Coimbra, Blockchain e Criptoconomia
Magda Cocco
VdA Vieira de Almeida

11.00h | Pausa para Café

11.30h | Intervenção
Elisa Ferreira
Comissária Europeia*

12.00h | 3º Painel: "Novos Horizontes - O ESG como pilar de base"
José Miguel Pessanha
Administrador do Millennium BCP
Ana Trigo Morais
CEO Sociedade Ponto Verde*
Luís Veiga Martins
Nova School of Business & Economics

13.00h | Interrupção dos Trabalhos
Almoço

15.00h | 4º Painel: "O futuro da Profissão de Auditor"
 Presidente da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários*
Alan Johnson
Presidente da IFAC (International Federation of Accountants)
Gabriela Figueiredo Dias
Presidente da IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants)
Olivier Boutellis-Taft
CEO da AE (Accountancy Europe)

16.00h | Prémio Gastambide Fernandes

17.00h | Sessão de Encerramento
Mário Freire
Coordenador da Comissão Científica do XIV Congresso
Virgílio Macedo
Bastónario da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
Marcelo Rebelo de Sousa
Sua Excelência o Presidente da República



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

XIV Congresso | Alto Patrocínio da Presidência República

O XIV Congresso da Ordem conta com o Alto Patrocínio da Presidência da República, que muito dignifica o nosso evento e honra a todos os revisores/auditores a presença de Sua Ex.^ª o Presidente da República, Prof. Doutor Marcelo Rebelo de Sousa, que irá encerrar o evento.

Com o Alto Patrocínio de Sua Excelência



O Presidente da República

XIV Congresso | Patrocinadores

O Congresso XIV da OROC conta com o patrocínio de várias Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, de empresas e de organizações. A OROC agradece os contributos de todos os patrocinadores, que serão fundamentais para a realização deste momento único para a história da Ordem e da Profissão de Auditor e de Revisor Oficial de Contas. Para mais informações: congresso@oroc.pt Estão listadas abaixo as entidades confirmadas até à data de produção da revista, ordenadas por tipo de patrocínio e por ordem alfabética, da esquerda para a direita, como segue:

Patrocinadores Platinum

AON

Aon Portugal, S.A.

BDO

BDO & Associados, SROC, LDA.

Deloitte.

Deloitte & Associados, SROC S.A.

EY

Building a better working world

Ernst & Young Audit & Associados, SROC S.A.

KPMG

KPMG & Associados, SROC, S.A.

pwc

PricewaterhouseCoopers & Associados, SROC, LDA.

SIPTA

SIPTA – Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

Patrocinadores Gold

ASD Auditing Software Distributor

ASD – Software Distributor, Lda.

OLIVEIRA, REIS & ASSOCIADOS, SROC, LDA.

OLIVEIRA, REIS & ASSOCIADOS, SROC, LDA.

Oliveira, Reis & Associados, SROC, LDA.

Patrocinadores Silver

acd print
www.acdprint.pt

ACD PRINT, S.A.

INOBEST Consulting.
caseware

INOBEST Consulting / Caseware

Millennium bcp

Millennium bcp

novobanco

Novo Banco, S.A.

PKF

PKF & Associados, SROC, LDA.

OROC assina Protocolo com UAL

Decorreu a 8 abril, a sessão protocolar entre a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Universidade Autónoma de Lisboa (UAL) no âmbito da formação e disponibilização das salas

para exame. O Protocolo foi assinado pelo Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, pelo Presidente do CA da UAL, António de Lencastre Bernardo e do seu Administrador, Reginaldo Rodrigues de Almeida.

O Bastonário da OROC aproveitou ainda o momento para divulgar o Prémio Gastambide Fernandes, numa das iniciativas que pretende aproximar a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas da Academia.



Reunião com a Inspeção Geral de Finanças

No início de abril foi realizada uma reunião com o Presidente da Inspeção Geral das Finanças (IGF) e uma equipa da mesma na sede da OROC. Nesta reunião discutiram-se diversos assuntos para o interesse da profissão, da OROC e da IGF dentro de âmbito de atuação de ambas as instituições. Nessa reunião esteve presente o Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, e o seu Vice-Presidente, Rui Pinho.

Seminário Autoridade da Concorrência | AdC

A Autoridade da Concorrência e a OROC, promoveram um Seminário conjunto sobre a Lei da Concorrência e as Ordens Profissionais, no dia 5 de maio, em formato digital. Estiveram presentes mais de uma centena de revisores e auditores, onde se discutiram temas como a Lei da Concorrência e as Ordens Profissionais, a prática decisória da AdC no âmbito das Profissões Liberais, o papel da OROC e dos ROC na advocacia da concorrência e ainda as boas práticas para as Ordens Profissionais e respetivos membros.

OROC no Instituto Politécnico da Guarda

Virgílio Macedo foi o orador convidado das Jornadas de Contabilidade da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico da Guarda, no dia 26 de maio, onde se debateu o Papel das Ordens Profissionais no exercício da atividade profissional e o papel do auditor no futuro de Portugal e das Regiões do Interior de Portugal.



Conferência ISCTE – “O futuro da contabilidade”

Virgílio Macedo, foi um dos oradores convidados para a conferência realizada pela ISCTE Business School, sob o tema “O futuro da contabilidade”, no dia 10 de maio. À margem da conferência, a OROC reuniu ainda com Reitoria do ISCTE, em que também esteve presente a Bastonária da OCC, Paula Franco, onde tiveram a oportunidade de discutir os desafios futuros da contabilidade e da Auditoria.



Bastonário dá aula aberta no Instituto Superior de Administração e Gestão

O Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, esteve no Instituto Superior de Administração e Gestão, no dia 14 maio, para fazer o encerramento da aula aberta, sob o tema

“As Entidades Relacionadas e o Risco”. Foram discutidos temas relativos ao risco de distorção material em auditoria, os preços de transferência e celebração de negócios com partes relacionadas.

A aula aberta realizou-se no Auditório Consuelo Vieira da Costa, no ISAG, e foi um momento de proximidade com a Academia digno de registo.



Tomada de Posse - ISCAP

No dia 24 de maio decorreu a cerimónia de Tomada de Posse do Presidente do ISCAP, Professor Manuel Moreira da Silva, que contou com a presença do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo. Ao Professor Manuel Moreira da Silva e à sua equipa ficam os votos de muito sucesso em prol da Academia.



Entrega de Medalhas nos SRN

O Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, esteve nos Serviços Regionais do Norte no Porto, onde entregou as medalhas de homenagem a colegas com 25 e 40

anos de profissão que não tiveram oportunidade de estar presentes nas sessões respetivas em Lisboa. A sessão contou ainda com a presença de dois dos ilustres Revisores, Hernâni Carqueja, ROC n.º 1, e

o ex-presidente da Assembleia Representativa, António Magalhães. A todos, fica o agradecimento pelo trabalho desenvolvido em prol da Ordem.

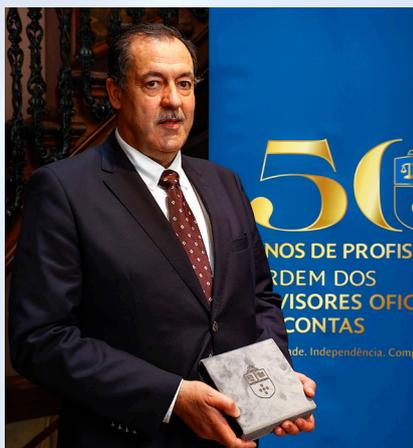


Cerimónia de homenagem aos ROC que completam 25 anos de profissão

Teve lugar no dia 8 de junho, a homenagem aos Revisores Oficiais de Contas que este ano completam 25 anos de atividade. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, reconhece e regista, o contributo valioso de todos os colegas que ao longo dos anos têm contribuído para dignificar a nossa profissão, enaltecendo-se os 25 anos de profissão cumpridos.

Nesta sessão regista-se o homenageado Rui Pinho, que completa 25 anos na qualidade de Vice-Presidente desta Ordem Profissional, sendo uma referência de entrega em prol de uma profissão de interesse público.





Notícias





Encontros com Revisores Oficiais de Contas

O Conselho Diretivo da OROC e o seu Bastonário tiveram diversas reuniões e encontros com Sociedades de Revisores oficiais de contas, e os seus representantes, e com Revisores Oficiais de Contas por forma a abordar diversos assuntos para o interesse da profissão e para o desenvolvimento da OROC e dos seus membros. No segundo trimestre de 2022 é de salientar, entre outros, a realização de

um jantar em Viseu e outro em Braga, em que se juntaram os Revisores Oficiais de Contas das zonas mais próximas à localização dos jantares. Estes jantares de proximidade com os Revisores Oficiais de Contas dessas regiões contaram com a presença do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, do Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho e da Secretária-

-Geral da OROC. A todos agradecemos a presença e os contributos fornecidos. No decurso deste ano vão-se continuar a realizar encontros com Sociedade de Revisores Oficiais de Contas e Revisores Oficiais de Contas e a realização de jantares noutras regiões do País mais distantes da sede da OROC e da sua delegação no Porto para os propósitos enunciados.



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Academia OROC | Auditores Sêniores

Conscientes de que o exercício da profissão de revisor e auditor é cada vez mais exigente ao nível do cumprimento das mais variadas matérias, a OROC tem como prioridade o reforço investimento na formação dos profissionais que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas, como garante da melhoria na qualidade dos trabalhos de auditoria. Este trabalho visa apoiar a adequada aplicação das normas internacionais de auditoria e viabilizar mecanismos que apoiem a aquisição de *know-how* por parte dos colaboradores dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais

de Contas para desenvolverem, de forma adequada, as tarefas necessárias às diferentes categorias profissionais.

No ano passado, a Ordem criou a “Academia OROC” com o objetivo de desenvolver Programas de Formação específicos para cada uma das categorias profissionais que são, por regra, definidas dentro da estrutura organizativa de uma SROC ou ROC, e desenvolveu o Programa de Formação dirigido aos auditores juniores. Este ano, procedeu à abertura de dois cursos dirigido a **auditores sêniores**, 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 Sêniores 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 tem a duração de 5 dias e decorre nas instalações da OROC em Lisboa e Porto nos dias 18 e 22 de julho (1.º curso) e nos dias 12 e 16 setembro (2.º curso).

Para mais informações consultar a Circular n.º 16/2022 de 13 de maio.

Divulgação do Prémio Gastambide Fernandes | Universidade de Aveiro

Realizou-se a sessão de divulgação do Prémio Gastambide Fernandes, no dia 1 de junho, na Universidade de Aveiro e no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, com

os responsáveis de cursos de licenciatura e mestrado. Estiveram presentes o Vice-Presidente do Conselho Diretivo da OROC, Rui Pinho, e o Revisor Oficial de Contas, Avelino Antão. A atratividade da

profissão para jovens licenciados, bem como o fomento da ligação da OROC com o ensino superior foram alguns dos temas também abordados.



Candidaturas em curso para o Prémio Gastambide Fernandes

As candidaturas à primeira edição do Prémio Gastambide Fernandes estão abertas até ao dia 30 de setembro de 2022. Este prémio destina-se a galardoar, trabalhos originais em língua portuguesa cuja

temática seja desenvolvida no âmbito da Contabilidade Internacional quer na sua vertente da aplicação da contabilidade ou na sua vertente de auditoria. O autor do 1.º Prémio receberá um prémio

pecuniário no valor de 7.000€. Ao 2.º e 3.º lugares serão atribuídos prémios no valor de 2.000€ e 1.000€, respetivamente. Consulte o Regulamento em www.oro.pt



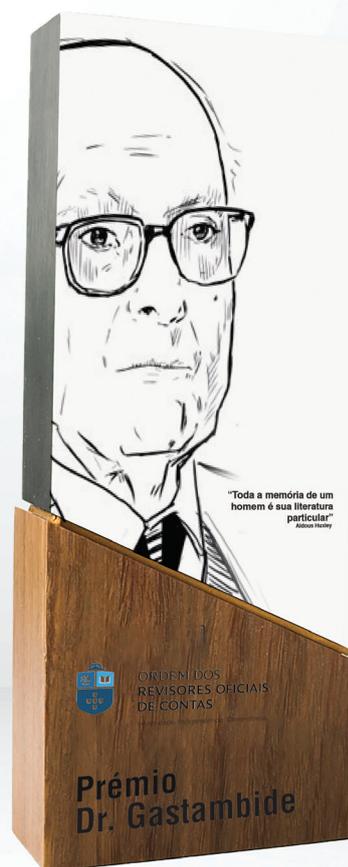
ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

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



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 em quatro grandes áreas:

- Novidades contabilísticas;
- Novidades de auditoria;

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

Os tópicos encontram-se assim agrupados nestas áreas e estão apresentados por ordem cronológica descendente.

Novidades contabilísticas

SNC

- Não foram emitidas novas FAQ pela CNC para o setor empresarial. A última FAQ emitida é a n.º 36, cujo conteúdo foi publicado na Revista n.º 96.

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

SNC-AP

- Foram alteradas as seguintes FAQ:

FAQ 18 (31-05-2022): Perímetro de consolidação de natureza orçamental (NCP26) e de natureza financeira (NCP22)

O CNCP atualizou a FAQ para esclarecer que, podendo as demonstrações consolidadas orçamentais e financeiras ter perímetros diferentes, poderá acontecer que os mapas orçamentais, no limite, poderão corresponder apenas à entidade consolidante, e que os mapas financeiros serão preparados com o perímetro de controlo.

FAQ 40 (31-05-2022): Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais

O CNCP atualizou a FAQ para esclarecer que um conjunto completo de documentos de prestação de contas (individual ou consolidada) integra sempre, obrigatoriamente, as demonstrações orçamentais.

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

- Foi emitida mais recentemente pela CNC a seguinte FAQ:

FAQ 49 (24-05-2022): Como devem ser reconhecidas as transferências de capital obtidas consignadas a despesas com transferências de capital, ou seja, para investimentos que não os da própria entidade (entidades intermediárias)?

O CNCP esclarece que a conta 593 não contempla as transferências de capital obtidas consignadas a despesas com transferências de capital, e que devem estas transferências ser enquadradas na conta 75 - Transferências e subsídios correntes obtidos.

O CNCP refere que a designação da conta 75 será ajustada oportunamente, passando a respetiva nota de enquadramento a contemplar "A conta inclui, ainda, as transferências de capital obtidas consignadas a despesas com transferências de capital, ou seja, para investimentos que não os da própria entidade".



IFRS

Não foram publicados novos regulamentos no Jornal da União Europeia desde a nossa última edição da revista com o n.º 96. Continuam em análise para endosso as seguintes publicações emitidas pelo IASB:

- **Alterações à IFRS 17 e IFRS 9** – Informação Comparativa, relacionada com os requisitos de transição da IFRS 17 para entidades que adotem pela primeira vez a IFRS 17 e a IFRS 9 em simultâneo. Esta alteração está relacionada com os ativos financeiros relativamente aos quais a informação comparativa apresentada, na adoção inicial da IFRS 17 e da IFRS 9, não tenha sido reexpressa para a IFRS 9. Ao aplicar a alteração proposta, uma entidade poderá apresentar informação comparativa sobre esse ativo financeiro como se os requisitos de classificação e mensuração da IFRS 9 tivessem sido aplicados a esse ativo financeiro.
- **Alterações à IAS 12 Imposto sobre o rendimento:** Impostos Diferidos relacionados com Ativos e Passivos emergentes de uma transação única (publicado em 7 de maio de 2021) – esta alteração clarifica como deve uma empresa contabilizar o reconhecimento de impostos diferidos em relação a arrendamentos (quando um locatário reconhece um ativo e um passivo no início do arrendamento) e em relação a obrigações de desmantelamento (quando uma entidade reconhece um passivo e inclui os custos de desmantelamento no custo do item do ativo fixo tangível).
- **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/>.

Novidades de auditoria

Circulares emitidas pela OROC

Durante este segundo 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 17/2022

- O Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas lembrou aos seus membros a obrigatoriedade das sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) em comunicar à Inspeção-Geral de Finanças - Autoridade de Auditoria (IGF), até ao dia 30 de junho de 2022, o inventário das partes de capital incluídas nos investimentos financeiros constantes do último balanço aprovado.

Circular n.º 14/2022

- O Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas publicou um mapa resumo com os deveres e obrigações de reporte dos Revisores Oficiais de Contas e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, em cumprimento do Estatuto da Ordem (EOROC) e demais legislação aplicável, o qual inclui ainda o link dos deveres de reporte à CMVM.

Circular n.º 09/2022

- A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Estrutura de Missão Portugal Recuperar Portugal (Recuperar Portugal) assinaram um Protocolo de Colaboração em 16 de dezembro de 2021 com o objetivo de estabelecer uma parceria para o exercício de funções de controlo da execução dos investimentos no âmbito do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR).

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

Revisão dos GAT

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

- Modelo de Relatório Anual sobre o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis às Obrigações Hipotecárias e às Obrigações sobre o Setor Público – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual já terminou, estando em aprovação a sua versão final;
- Modelo de Relatório do Auditor Externo sobre o processo de Quantificação da Imparidade da Carteira de Crédito – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual também já terminou, estando a mesma em processo de apreciação e revisão pela comissão técnica dos comentários recebidos.

Perguntas e Respostas Frequentes

O *site* da OROC foi atualizado na área de “Apoio Técnico” com a criação de um separador para “Perguntas e Respostas Frequentes”. Neste separador, poderá encontrar 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 impacte 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)

Perguntas e respostas frequentes

A Accountancy Europe tem uma página dedicada a perguntas frequentes sobre auditores, auditoria e supervisão para informar o debate político europeu.

.....
Esta publicação está disponível em:

<https://accountancyeurope.eu/publications/audit-facts/>



EFRAG

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>

IAASB

Publicação em 5 de maio 2022 de orientações (não oficiais) sobre a interligação da ISA 240 com as outras ISA.

O IAASB aprovou recentemente uma proposta de revisão da ISA 240 para reforçar ou clarificar as responsabilidades de um auditor em matéria de fraude numa auditoria às demonstrações financeiras. Esta orientação agora publicada ilustra como a ISA 240 deve ser aplicada em conjunto com as outras ISA. Como parte do projeto, serão ainda publicadas orientações para apoiar a implementação e aplicação da ISA 240 revista proposta.

.....
Esta publicação está disponível em:
<https://www.iaasb.org/news-events/2022-05/iaasb-issues-new-non-authoritative-guidance-fraud-audit-financial-statements>

Publicação em 7 de abril 2022 da ISA 600 revista.

O IAASB publicou a ISA 600 (Revista). A norma revista aborda considerações especiais que se aplicam às auditorias das demonstrações financeiras de grupo (auditorias de grupo). As auditorias de grupo são frequentemente mais complexas e desafiantes do que as auditorias a uma única entidade, porque um grupo pode ter muitas entidades ou unidades de negócio em múltiplas jurisdições, e podem ter de ser envolvidos auditores dessas componentes.

A norma revista torna-se eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de grupo por períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2023.

.....
Esta publicação está disponível em:
<https://www.iaasb.org/news-events/2022-04/iaasb-modernizes-its-standard-group-audits-support-audit-quality>

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

IESBA

O IESBA publicou, em 11 de abril de 2022, uma definição revista de Public Interest Entity (PIE).

Esta revisão inclui uma lista mais ampla de PIE, cujas auditorias devem ser sujeitas a requisitos adicionais de independência para satisfazer as expectativas acrescidas das partes interessadas relativamente à independência dos auditores. Esclarece a Presidente do IESBA Gabriela Figueiredo Dias, que “O conceito de PIE é central para a aplicação das *International Independence Standards* (IIS) e determina até onde um auditor deve ir no cumprimento do requisito fundamental de independência”.

A definição revista e as disposições relacionadas representam o terceiro pilar do pacote de medidas para reforçar significativamente a independência do auditor em prol do interesse público.

A definição revista do PIE e disposições relacionadas tornam-se efetivas para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que se iniciem em 15 de dezembro de 2024. A adoção antecipada é permitida e encorajada.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ethicsboard.org/news-events/2022-04/global-ethics-board-expands-universe-entities-are-public-interest-entities>

IFAC

O IFAC publicou, em 5 de abril de 2022, uma nova ferramenta para auditores.

Esta nova ferramenta de implementação da ISA 540 (Revista) irá apoiar os auditores na implementação, fornecendo uma visão geral das medidas que os profissionais poderiam adotar.

.....

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ifac.org/news-events/2022-04/ifac-releases-new-implementation-tool-auditors>

ISSB

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-ifrs-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 espera receber comentários até ao dia 29 de julho de 2022.

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



IPSASB

Em 4 de maio de 2022 o IPSASB publicou a IPSAS 44 – Ativos não correntes detidos para venda e operações descontinuadas

A IPSAS 44, Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas é baseada na IFRS 5, Ativos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, introduzindo algumas especificidades para o setor público, especificamente no que respeita à aplicação do justo valor a ativos que têm um valor contabilístico significativamente inferior ao seu justo valor.

Esta norma é efetiva para períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2025, sendo a sua aplicação antecipada permitida.

Esta publicação está disponível em:

<https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>

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 Extrapolação**
- APP SIPTA MOBILE** Inovação na recolha de evidência com o seu **smartphone / tablet**
- PLATAFORMA DE CIRCULARIZAÇÃO INTEGRADA** Respostas automáticas nos processos **Utilização ilimitada**, sem custos adicionais
Conversão de respostas em moeda estrangeira
- DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E RÁCIOS** **Criação automática** | Evidência das diferenças
Composição detalhada dos saldos por rubrica
Informação automatizada das distorções de auditoria
- CONTROLO DE QUALIDADE (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

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



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

Desenvolvido por:
WIS4
WIS4 Integrative Systems, Lda



Auditoria



Lisa Silva
AUDIT MANAGER NA KRESTON & ASSOCIADOS – SROC, LDA

A importância do ceticismo profissional no planeamento e execução de uma auditoria. Da contextualização normativa à respetiva exemplificação prática

Introdução

No mundo global de hoje o ambiente de negócios é altamente exigente: crises financeiras recorrentes, concorrência

sem fronteiras, evolução tecnológica acelerada, consumidores com novos hábitos, acionistas mais informados.

Neste ambiente, os administradores e gestores têm de conseguir resultados

muitas vezes difíceis de alcançar, e estes resultados determinam normalmente, de forma significativa, as remunerações auferidas por estes administradores e gestores. Assim, é enorme a motiva-



ção para atingir resultados, também, por práticas contabilísticas mais favoráveis. A opinião do auditor é a segurança dos utilizadores para confiarem nas demonstrações financeiras apresentadas pelos administradores e gestores.

Um dos pilares fundamentais da opinião do auditor, cada vez mais importante, é o ceticismo profissional, tema objeto do presente trabalho.

Nas páginas seguintes, será analisada a importância do ceticismo profissional ao longo do trabalho de auditoria, desde a aceitação do cliente até à emissão da certificação, e dados exemplos práticos desse ceticismo.

Definições

Ceticismo profissional: *atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção, devido a erro ou fraude, e uma apreciação crítica da prova.*

Julgamento profissional: *A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.*

Prova de auditoria: *Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também informação de outras fontes.*

Fraude: *um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados de governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.*

Considerações gerais

Conforme mencionado na definição, o ceticismo profissional é uma atitude/mente interrogativa essencial para a avaliação crítica da prova de auditoria de forma a reduzir o risco de o auditor não identificar circunstâncias não usuais ou generalizar em excesso quando extrai conclusões de observações de auditoria;

usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os respetivos resultados.

O ceticismo profissional pode ser afetado por vários motivos

- honorários e o tempo que o auditor tem para efetuar o trabalho;
- dados cada vez mais complexos: grande volume de transações, transações automáticas, operações complexas, processos e sistemas de IT complexos;
- alterações constantes da legislação e conhecimento dos requisitos das ISA e das Normas de contabilidade.

O ceticismo profissional está interligado aos princípios fundamentais:

- Integridade;
- Objetividade;
- Competência e zelo profissional;
- Confidencialidade;
- Comportamento profissional.

Pois, quanto mais independente for o auditor maior será a sua capacidade em agir com integridade, ser objetivo e ter um comportamento profissional.

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas menciona que o auditor deve ter especial atenção *na análise de estimativas da administração relativas ao justo valor, imparidade de ativos, a provisões e a fluxos de caixa futuros relevantes para a continuidade das operações da entidade.*

O auditor deve estar alerta para:

- *prova de auditoria que contradiga outra prova de auditoria obtida;*
- *informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria;*
- *condições que indiquem fraude;*
- *circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos e de auditoria adicionais, para além dos exigidos pelas ISA.*

O ceticismo profissional e o julgamento profissional

O julgamento profissional está interrelacionado com o ceticismo profissional, dado que este último facilita o exercício

do julgamento profissional efetuado pelo auditor sobre: i) a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria; ii) se já foi obtida prova suficiente ou se é necessário efetuar mais procedimentos para cumprimento das ISA; iii) se os julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na elaboração das demonstrações financeiras estão isentos de erro ou fraude; iv) a realização das conclusões de auditoria. Portanto, o ceticismo profissional ajuda a aumentar a eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação e a reduzir a possibilidade de um auditor poder selecionar um procedimento de auditoria não apropriado, aplicar mal um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar mal os resultados da auditoria.

O ceticismo profissional e a Firma

O nível de ceticismo profissional do auditor depende da sua personalidade (atitude e valores éticos), do nível de conhecimento (educação e experiência profissional), da liderança da Firma em que está inserido e do sócio responsável pelo file (engagement).

“O nível de ceticismo profissional do auditor depende da sua personalidade (atitude e valores éticos), do nível de conhecimento (educação e experiência profissional), da liderança da Firma em que está inserido e do sócio responsável pelo file (engagement).”

Ao nível da Firma a sua liderança e os exemplos que estabelece influenciam a cultura interna, pois a administração da Firma deve comunicar permanentemente *quais as políticas e procedimentos de controlo de qualidade e a necessidade de:*

- (a) executar trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e
- (b) emitir relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias, pelo que, deve ser promovida uma cultura de qualidade na execução dos trabalhos e compensar quem o faz através de aumento da retribuição e/ou da promoção.

A Firma, também, deve garantir aos auditores uma formação contínua e recursos para que estes possam desenvolver e manter as capacidades e competências necessárias para efetuarem as auditorias. As competências podem ser desenvolvidas através da educação profissional, desenvolvimento profissional contínuo, experiência de trabalho, aconselhamento por pessoal mais experiente e formação relativa à independência.

Ao nível do file o sócio responsável pelo mesmo tema responsabilidade pela qualidade global do mesmo. De acordo com a ISA 220 "As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens apropriadas aos outros membros da equipa de trabalho, ao tomarem a responsabilidade pela qualidade global em cada trabalho de auditoria, enfatizam:

- (a) A importância para a qualidade da auditoria (...);
- (b) O facto de que a responsabilidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria."

O sócio é responsável pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria, pelo que nas discussões com a equipa de trabalho relativas à possibilidade de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas devido a fraude (ISA 240) deve dar ênfase ao ceticismo profissional, assim como os membros da equipa de trabalho mais seniores o devem fazer.

O ceticismo profissional ao longo do trabalho

O ceticismo profissional deve existir ao longo de todo o trabalho de auditoria, apesar de nem todas as ISA o mencionarem:

1. Ao aceitar o trabalho ou na continuidade do trabalho de auditoria o sócio responsável pelo trabalho,



apesar do histórico e do conhecimento da honestidade e integridade do órgão de gestão e dos encarregados de governação, deve manter o ceticismo profissional, de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Por exemplo: cada file de auditoria deve ter um questionário a ser preenchido pelo auditor e revisto pelo sócio do trabalho, no qual devem constar várias questões sobre a integridade do órgão de gestão e/ou dos encarregados da governação, nomeadamente, caso se trate de um cliente novo, como chegou até à Firma, inquirir o auditor antecessor; pesquisas na internet sobre as pessoas responsáveis da entidade e sobre a entidade; utilização do sistema de filtragem de branqueamento de capitais e pessoas politicamente expostas – PEPDATA; obtenção do registo do beneficiário efetivo; obter conhecimento global dos negócios e operações do cliente. Quando se trate da continuação do compromisso deve proceder: à leitura de atas de

reuniões entre o cliente e a equipa de auditoria, de forma a perceber qual a postura dos responsáveis da entidade com os auditores. Por exemplo, caso se trate de um cliente em que numa das reuniões mencione que necessita manter a autonomia financeira para obter junto da Banca um empréstimo, há que ter em atenção que os responsáveis poderão manipular algumas áreas das demonstrações financeiras, nomeadamente o reconhecimento das vendas e prestações de serviços e, caso se trate de uma entidade industrial, pode manipular inventários e o CMVMC, entre outras;

2. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material, por exemplo quando se:

- a) discutir com o órgão de gestão os resultados da revisão analítica inicial, o auditor não deve aceitar os comentários do órgão de gestão como "verdadeiros", deve obter outra documentação que corrobore as afirmações do órgão

de gestão (exemplo prático: obter o quadro do sector do Banco de Portugal, pesquisar na internet sobre a atividade e a própria entidade a ver se há informação, indagar pessoal de diversas áreas da empresa, nomeadamente vendas, compras e tesouraria, de acordo com o tipo de atividade);

- b) definem os procedimentos de avaliação do risco, aquando da discussão com a equipa de trabalho sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade estarem materialmente distorcidas, chamar a atenção para saldos significativos nas demonstrações financeiras e questões que podem ser colocadas ao órgão de gestão e outro pessoal-chave da entidade, verificar o mapa de ajustamentos do ano anterior, chamar a atenção para os dois riscos sempre presentes (risco de fraude no reconhecimento do rédito e o risco de derrogação dos controlos por parte da gerência) e os procedimentos a efetuar;

- c) rever a avaliação dos riscos de distorção material e modificar os procedimentos a efetuar em resultado de nova informação, que é inconsistente com a evidência do auditor, na qual o auditor baseou a sua avaliação; ou na alteração da visão do auditor sobre a entidade e as suas operações em resultado de procedimentos de auditoria adicionais. Exemplo prático:

- na revisão analítica inicial o saldo de inventários e de fornecedores diminuíram face ao ano anterior;
- no ano n-1 as confirmações de saldos de fornecedores estavam concordantes com a contabilidade, pelo que ficou decidido circularizar menos fornecedores no ano n;
- a seleção dos saldos de fornecedor a circularizar foi efetuado da seguinte forma: todos acima da materialidade de execução e os restantes através de seleção aleatória (apenas foram selecionados 3);

- obtivemos uma resposta discordante, a qual apresentava um saldo líquido imaterial e que, após a reconciliação, verificou-se que faltava contabilizar faturas, pelo que foi questionado o responsável financeiro do motivo da não contabilização das faturas e este mencionou que o reconhecimento de mais gastos iria diminuir o resultado do exercício, pelo que foi revista a avaliação dos riscos de distorção material, tendo sido decidido alterar os procedimentos iniciais, ou seja, considerou-se que seria melhor aumentar a amostra de fornecedores. Esta situação foi discutida com o partner e a restante equipa de auditoria e ficou descrita no papel de trabalho de circularização e no memo de planeamento;

3. Ao planear a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos a nível da asserção e avaliar a evidência da auditoria:

- a) para áreas de maior risco aumentar a quantidade da evidência obtida ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, por exemplo, obter confirmação externa de fontes independentes, tais como bancos, advogados, clientes e fornecedores. Exemplo prático: no ano n-1 uma entidade tinha uma provisão para riscos e encargos relativa a um processo em tribunal por despedimento sem justa causa, o qual, de acordo com o advogado em n-1, seria provável o pagamento de 50.000 euros e estavam a ocorrer negociações com o ex-funcionário para que o valor a pagar fosse de 40.000 euros. Foi questionado o Diretor Financeiro sobre o estado do processo e este mencionou que o processo continuava na mesma situação. Foi circularizado o advogado para confirmar o estado do processo que estava em curso no ano n-1 e se haveria mais algum processo;

- b) planear e efetuar procedimentos analíticos substantivos, incluindo

quando o auditor está a identificar e analisar as variações e verifica que há incongruências entre as flutuações e outra informação relevante ou que as variações não correspondem às expectativas do auditor. Caso prático: com a covid-19, de acordo com a informação disponibilizada, uma agência de viagens deveria ter diminuído a sua atividade em mais de 70% / 80%, dado que o turismo teve uma quebra dessa grandeza, mas a diminuição verificou-se na ordem dos 50%. Face a esta diferença o diretor financeiro foi questionado. Assim como, o pessoal da área comercial foi questionado sobre as prestações de serviços efetuadas;

- c) recusa por parte da Gestão para o envio de cartas de circularização, caso isto aconteça o auditor deve pôr em causa as evidências obtidas através do órgão de gestão, por exemplo a declaração do órgão de gestão;

4. Formação da opinião de que as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com o referencial contabilístico, por exemplo:

- a) Concluir sobre se foi obtida garantia razoável e prova suficiente de auditoria para suportar as conclusões;
- b) Considerar as implicações na opinião de não ter obtido/reunido prova suficiente;
- c) Avaliar se as demonstrações financeiras apresentam as divulgações necessárias a nível de estrutura, conteúdo e apresentação e se as demonstrações financeiras e as notas representam as transações e eventos que ocorreram.

Exemplo prático: o ceticismo profissional pode ficar demonstrado através de um memo sobre a revisão das demonstrações financeiras e suas divulgações, onde se pode mencionar se todas as divulgações foram efetuadas.

O ceticismo profissional e a fraude

A fraude pode ser efetuada através de esquemas sofisticados e de conluio, pelo que o ceticismo profissional é particularmente importante na análise dos riscos de distorção material devido a fraude, sendo que *o risco do auditor não detetar uma distorção material resultante de fraude pelo órgão de gestão é maior do que uma fraude por outros empregados* ou em caso de erro. A ISA 240 chama a atenção para o facto dos procedimentos de auditoria que podem ser eficazes a detetar erros, poderão falhar na deteção de fraude, pelo que é importante que o auditor mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho de auditoria mesmo que se trate da continuação do compromisso e não haja histórico de falta de integridade e honestidade do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade. No entanto, quando surjam dúvidas quanto a um documento ou a inconsistências nas respostas do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, o auditor deve efetuar procedimentos adicionais de forma a obter prova de auditoria e a garantia razoável de fiabilidade. Por exemplo: confirmação externa ou usar o trabalho de um perito. Caso prático: foi selecionada uma fatura de um novo fornecedor angolano de consultoria. Após verificar-se a fatura, ficou-se com dúvidas. Obteve-se o contrato no qual era mencionado que este cobrava 5% de comissão sobre todos os serviços angariados, mas na reunião com o diretor financeiro este referiu que a comissão poderia ir de 5% a 10%, pelo que foi efetuada circularização para confirmar o saldo e as condições contratuais.

As indagações:

- ao órgão de gestão devem ser:
 - se o órgão de gestão efetua avaliações às demonstrações financeiras, no sentido de perceber se estas podem estar materialmente distorcidas devido a fraude;
 - qual o processo efetuado para identificar e dar resposta aos riscos de fraude e as comunicações deste processo aos encarregados da governação;

- e quais as comunicações aos empregados sobre boas práticas e comportamento ético;
- aos encarregados da governação, caso não estejam envolvidos na gestão da entidade e de forma a corroborar as respostas do órgão de gestão, devem ser:
 - se estes supervisionam os processos do órgão de gestão para identificar e dar resposta aos riscos de fraude
 - e o controlo interno estabelecido para mitigar estes riscos e se têm conhecimento de qualquer caso de fraude real, suspeita ou alegada que afete a entidade.

O ceticismo profissional e outros aspetos

“O ceticismo profissional é particularmente importante em áreas de maior complexidade, mais significativas e de maior julgamento...”

O ceticismo profissional é particularmente importante em áreas de maior complexidade, mais significativas e de maior julgamento tais como:

1. estimativas contabilísticas (ISA 540), incluindo o justo valor e suas divulgações. Por exemplo:
 - avaliar a razoabilidade dos pressupostos utilizados pelo órgão de gestão;
 - determinar se alterações no registo das estimativas ou no método face ao período anterior são apropriadas nas atuais circunstâncias;
 - rever os julgamentos e decisões efetuados pelo órgão de gestão no registo das estimativas para identificar se não há indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.À medida que o auditor efetua os procedimentos de auditoria pode concluir que a estimativa é mais

complexa do que inicialmente tinha previsto, pelo que deve avaliar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, podendo ter de efetuar procedimentos adicionais.

De acordo com a ISA 540 o ceticismo profissional pode ser verificado através de documentação que simultaneamente corrobora e contradiz as asserções do órgão de gestão. A documentação pode incluir como o auditor avaliou essa prova, incluindo o julgamento profissional efetuado na formação da conclusão sobre a suficiência e apropriação da prova obtida: por exemplo:

- o auditor efetuou a sua própria expectativa da estimativa contabilística e das respetivas divulgações a serem incluídas nas demonstrações financeiras e compara o resultado obtido com os cálculos e divulgações efetuadas pelo órgão de gestão;
 - efetuar procedimentos adicionais, nomeadamente:
 - *Obter prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório de auditoria;*
 - *Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística;*
 - *Desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor.*
 - se os julgamentos efetuados na seleção do método, dos dados, dos pressupostos significativos indicam possível falta de isenção do órgão de gestão;
 - quando da emissão da certificação o auditor deve avaliar se obteve toda a prova de auditoria relevante que seja corroborativa ou contraditória.
- Exemplo prático: Uma entidade que vende lentes para máquinas hospitalares, máquinas fotográficas, óculos e que têm de prestar garantias de 2 anos aos clientes, pelo que é necessário efetuar uma provisão para garantias, sendo que a empresa-mãe é espanhola e é esta que assegura a direção financeira da entidade portuguesa.

É o 1.º ano da entidade portuguesa, pelo que a entidade espanhola fez o cálculo de acordo com o histórico da entidade espanhola. O auditor no papel de trabalho das garantias deve colocar as questões efetuadas ao responsável financeiro em Espanha sobre o cálculo das garantias e o auditor deve recalcular o valor das mesmas: a percentagem utilizada respeita à divisão entre as garantias acionadas/vendas efetuadas. Após recálculo o auditor verifica que as vendas consideradas para Portugal são inferiores, pelo que a estimativa estava mal calculada.

II. Continuidade (ISA 570), por exemplo quando avalia os planos do órgão de gestão para o futuro se o resultado deste plano poderá melhorar a situação da entidade e se são viáveis nas circunstâncias atuais. Para tal, devem ser efetuadas indagações ao órgão de gestão sobre os seus planos de liquidar ativos, pedir empréstimos ou reestruturar, reduzir ou adiar dispêndios ou aumentar o capital. Estas indagações devem ficar escritas. Além de que o auditor deve efetuar um papel de trabalho no qual deve deixar evidenciada a sua análise/revisão ao plano global, através da: comparação das previsões para o ano n+1 com as

do ano n, confirmação da exatidão aritmética da informação, verificação com o período subsequente se o real está conforme as previsões ou se têm grandes variações, obtenção dos contratos efetuados em n+1, entre outros procedimentos.

III. Partes relacionadas (ISA): *o auditor deve estar atento, ao inspecionar registos ou documentos, relativamente a acordo ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor e se o auditor identificar transações significativas*



fora do âmbito normal da atividade deve questionar o órgão de gestão sobre a natureza dessas transações e se poderão estar envolvidas partes relacionadas. Desta forma, o auditor pode avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e identificar riscos de distorção material.

Caso prático: a gestão de uma empresa de construção e venda de módulos referiu, aquando da reunião,

que as empresas do grupo eram as mesmas do ano n-1 e não tinha havido alterações ao nível das participações. Também, no file de auditoria do ano anterior era mencionado que as principais transações com partes relacionadas são deliberadas em reuniões do Conselho de Administração. Na análise do interino foram solicitadas todas as atas do ano n até essa data. Durante a análise das atas verificou-

-se que tinha sido adquirida uma nova participação numa empresa já detida em 15% e que tinha sido concedido um empréstimo à mesma. No entanto, nas contas apenas tínhamos o empréstimo e nada sobre a nova participação, a qual tinha passado de 15% para 60%. Foi solicitado, à gestão, o contrato de empréstimo e toda a documentação relativa à aquisição da participação.

IV. Leis e regulamentos (ISA 250): estar alerta enquanto efetua os procedimentos de auditoria de não conformidades ou suspeita de não conformidades com as leis ou regulamentos que podem ter um impacto material nas demonstrações financeiras ou que têm um efeito fundamental nas operações da entidade fazendo com que cesse as operações ou pôr em causa a sua continuidade. Isto também é relevante em auditorias de grupo.

Exemplo prático: no pedido de circularização ao advogado da entidade, este menciona que foi instaurado um processo de contraordenação ambiental à empresa de produção de enlatados pelas descargas efetuadas para o rio. Na mesma carta o advogado refere que o valor da contraordenação poderá ir de 20.000 euros a 2.000.000 euros, mas que o processo encontra-se em tribunal. O auditor deve questionar o advogado e a Administração sobre qual o estado atual do processo e pedir que faça a divulgação no anexo.

O ceticismo profissional e os encarregados da governação

Os encarregados da governação estão numa posição que lhes permite influenciar e estimular o ceticismo profissional do auditor através do seu feedback sobre matérias significativas.

O auditor deve comunicar com os encarregados da governação sobre:

- o âmbito e a oportunidade planeados, o que pode ajudar os encarregados da governação a compreender melhor as consequências do trabalho do auditor, a discutir as questões de risco e o conceito de materialidade com o auditor e a identificar áreas em que possam solicitar ao auditor a execução de procedimentos adicionais e ajudar o auditor a compreender melhor a entidade e o seu ambiente;
- os seus pontos de vista sobre políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- dificuldades significativas;
- entre outras.

Quanto maior for o diálogo entre o auditor e os encarregados da governação sobre as áreas de maior risco de distorção material e a forma como o auditor respondeu a esses riscos maior será a evidência do ceticismo profissional do auditor.

Exemplo prático: o auditor reúne-se com o Administrador e durante a reunião o auditor menciona que uma das áreas que considera mais importantes é os inventários/CMVMC, dado que apresenta valores significativos e houve uma alteração no sistema informático no ano n-1. O Administrador concorda e revela nessa reunião que têm sido efetuadas contagens mensalmente e que têm sido identificadas diferenças significativas entre o stock físico e o programa de stocks, sendo que internamente estão a ter dificuldades em perceber de onde resultam as diferenças, pelo que pede “ajuda” ao auditor para perceber o motivo das diferenças. Fica combinado que o auditor estará presente nas restantes contagens mensais e que irá fazer, pelo menos, uma contagem a meio de um dos últimos meses sem aviso aos restantes funcionários da empresa de forma a perceber o que se passa.

Evidência do ceticismo profissional

O ceticismo profissional pode ser demonstrado através das discussões efetuadas pelo auditor ao longo do trabalho, por exemplo as comunicações com os encarregados da governação, nomeadamente quando *o auditor deve explicar aos encarregados da governação a razão pela qual considera que uma prática contabilística significativa, que seja aceitável segundo o referencial de relato financeiro aplicável, não é a mais apropriada às circunstâncias particulares da entidade.*

Também, as ISA exigem que o auditor prepare documentação que:

- comprove que *a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.*
- *seja suficiente para habilitar um auditor experiente sem ligação à auditoria a compreender, entre outras coisas, matérias significativas*

que surgiram durante a auditoria, respetivas conclusões e julgamentos profissionais significativos feitos para atingir as conclusões.

O auditor deve documentar as discussões de matérias significativas com o órgão de gestão, encarregados da governação e outros, incluindo a natureza das matérias significativas discutidas e quando e com quem as discussões tiveram lugar. Nesta documentação podem ser incluídas atas de reuniões preparadas pelo pessoal da entidade e aceite pelo auditor.

Esta documentação permite ao auditor demonstrar como os julgamentos significativos e as principais questões de auditoria foram efetuados e como o auditor avaliou se a evidência obtida é suficiente e apropriada.

Exemplos de circunstâncias nas quais é importante preparar a documentação de auditoria incluindo os assuntos e julgamentos significativos:

- a base do auditor para concluir sobre a razoabilidade de áreas de julgamentos subjetivos;
- identificar informação inconsistente com o relatório final do auditor em relação a uma matéria significativa, incluindo como foi tratada essa inconsistência;
- decisões tomadas durante a discussão com a equipa de trabalho sobre o risco de distorções materiais nas demonstrações financeiras relativas a fraude e as comunicações sobre fraude com o órgão de gestão, encarregados da governação, reguladores e outros;
- identificação ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos e resultados dessas discussões com o órgão de gestão e, se aplicável, com os encarregados da governação e outros fora da entidade;
- o suporte das conclusões do auditor sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas e suas divulgações que deram origem a riscos significativos e qualquer indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão;
- o suporte das conclusões do auditor sobre a autenticidade de um documento (por exemplo: utilização de um perito ou confirmação externa), que anteriormente o auditor tinha suspeitado que não era autêntico.

Conclusão:

O ceticismo profissional é uma atitude interrogativa, um estado constante de alerta para identificar possíveis distorções decorrentes de erros ou fraude e uma apreciação crítica da prova, que deve estar presente desde a aceitação/continuação do compromisso até à emissão da certificação. É um requisito que reduz o risco de não dar conta de algum erro ou fraude, de se generalizar em excesso ou usar pressupostos errados. Não se trata de questionar a honestidade da gestão, mas avaliar o risco e obter prova persuasiva para obter garantia de fiabilidade. Desta forma, *estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.*

No entanto, não existe uma única forma de documentar o ceticismo profissional, mas a documentação de auditoria pode provar que o auditor exerceu o ceticismo profissional de acordo com as ISA.

BIBLIOGRAFIA

ISQC1 Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados

ISA 200 Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

ISA 230 Documentação de Auditoria

ISA 240 As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

ISA 250 Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

ISA 260 Comunicação com os Encarregados da Governação

ISA 300 Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

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

ISA 330 As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

ISA 500 Prova de Auditoria

ISA 505 Confirmações Externas

ISA540 Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações

ISA 550 Partes Relacionadas

ISA 570 Continuidade

ISA 700 Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

Código Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IAASB: Staff Questions and Answers

ASD Quality Management

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.



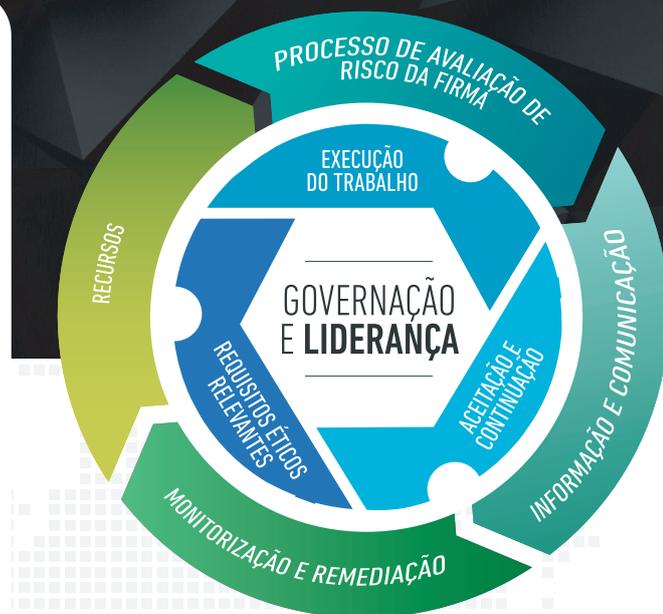
ATRIBUIÇÃO DE TAREFAS, TEMPOS E GASTOS POR PROJETO E UTILIZADOR

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



Jorge Ribeiro da Silva
MESTRE EM AUDITORIA E FISCALIDADE

Transformação digital no relato da informação financeira

1. Introdução

Devido à importância de uniformizar a informação financeira, o ESEF (*European Single Electronic Format*) está a ser introduzido nos termos do artigo 4.º, n.º 7, da Diretiva de Transparência para refletir a ideia do Parlamento Europeu e do Conselho de estabelecer um formato eletrónico estruturado único para os relatórios

financeiros anuais das empresas cotadas dos países membros da União Europeia (União Europeia, 2021).

O ESEF aumentará a comparabilidade e a acessibilidade das informações financeiras, o que facilitará o uso dos dados das empresas por investidores e analistas e por isso aumentará a transparência dos mercados de capitais da UE (Questionário da Comissão Europeia).

Este formato será constituído por um único arquivo que incluirá as Demonstrações Financeiras, o relatório de gestão e as declarações de responsabilidade das pessoas responsáveis da empresa. Este arquivo será legível por humanos tal e qual uma página da web normal. Como obrigação adicional, as empresas que preparem demonstrações financeiras consolidadas, com base em *Internacio-*



nal Financial Reporting Standards (IFRS), também terão que marcar certas informações nas suas demonstrações financeiras de acordo com a taxonomia IFRS usando especificações XBRL (Questionário da Comissão Europeia).

Este novo formato de reporte financeiro vai ser obrigatório para (i) todas as entidades - independentemente da sede social se localizar na UE ou num país terceiro - com valores mobiliários cotados num mercado regulamentado da UE, (ii) os emitentes da UE que preparem demonstrações financeiras consolidadas em IFRS. Estas terão que etiquetá-las usando os elementos da taxonomia IFRS que correspondam às IFRS impostas pela UE. A etiquetagem das demonstrações financeiras individuais pela UE será permitida aos emissores, desde que usem o XBRL e desde que uma taxonomia seja fornecida pelo Estado-Membro onde estejam inseridos e (iii) os emitentes de países terceiros que etiquetem de acordo com os elementos que correspondem às IFRS emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB).

Assim sendo, pretende-se identificar novas linhas de investigação com a entrada em vigor, relativamente à informação financeira reportada a 2021, do relato financeiro europeu em formato eletrónico (*European Single Eletronic Format* - ESEF), sistematizando e identificando linhas de investigação na área do relato financeiro proporcionadas pela publicação, a partir de 2022, de demonstrações financeiras em formato XBRL.

A introdução do ESEF reflete o desejo do Parlamento e Conselho Europeu de estabelecer um formato eletrónico único e estruturado para reporte de informações financeiras nos estados-membros que permita a comparabilidade e acessibilidade da informação financeira (União Europeia, 2021).

Dada a importância do relato financeiro e da procura global pela consistência na informação financeira produzida pelas entidades, a Europa pretendeu utilizar uma linguagem padrão internacional de relato financeiro eletrónico (XBRL - *eXtensible Business Reporting Language*). Assim, foi atribuído à Autoridade Europeia dos Valores Mobiliários e dos Mercados (ESMA) a responsabilidade de desenvolver as normas técnicas regulamentares (RTS), com o objetivo de tornar o reporte

mais fácil para os utilizadores, isto é, de facilitar a acessibilidade, análise e comparação de relatórios de várias empresas diferentes.

A introdução desta nova linguagem de relato obriga a implementar novos métodos de preparação, novos *softwares* e novos processos de controlos.

Com o presente trabalho, que assenta numa revisão de literatura, aborda-se em específico os efeitos da nova linguagem no trabalho de auditoria às demonstrações financeiras das entidades, pretendendo-se identificar, em concreto, efeitos nos trabalhos de auditoria.

O objetivo deste trabalho é, assim, responder à seguinte questão de investigação: “Que novas perspetivas se abrem na área de auditoria com a entrada em vigor do relato financeiro europeu em formato eletrónico (ESEF)?”

“...Que novas perspetivas se abrem na área de auditoria com a entrada em vigor do relato financeiro europeu em formato eletrónico (ESEF)?”

Este trabalho que se segue está dividido em vários capítulos de modo a facilitar a sua organização e leitura. Inicialmente será apresentado um enquadramento normativo de forma a se perceber as questões mais técnicas e teóricas relativamente ao ESEF e XBRL. Posteriormente será descrita a metodologia utilizada ao longo de todo o trabalho com o objetivo de explicar as decisões que levaram à escolha dos documentos analisados. No capítulo seguinte é realizada a revisão de literatura que abrange a adoção do formato XBRL na área de auditoria e respetivo desenvolvimento tecnológico. A revisão de literatura é seguida de uma análise a artigos em desenvolvimento realizada com o âmbito de completar a informação analisada anteriormente. Por fim são apresentadas as conclusões e interpretações do trabalho efetuado.

2. Desenvolvimento

2.1. Enquadramento

2.1.1. Requisitos de transparência em empresas cotadas

A diretiva 2004/109/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de dezembro de 2004, comumente designada Diretiva da Transparência e relativa à harmonização dos requisitos de transparência no que se refere às informações respeitantes aos emitentes cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, exige que o emitente divulgue o seu relatório financeiro anual ao público até quatro meses após o termo de cada exercício e que assegure que esse relatório seja mantido à disposição do público durante pelo menos cinco anos.

2.1.2. ESEF (*European Single Eletronic Format*)

Em 2013, a referida Diretiva de Transparência, que, como se disse, estabelece regras sobre a harmonização dos requisitos de transparência dos emitentes, foi alterada para incluir, entre outros, um requisito para que os emitentes preparem os seus relatórios financeiros anuais num único formato de reporte eletrónico. À ESMA (*European Securities and Markets Authority*) foi atribuída a responsabilidade de desenvolver normas técnicas regulamentares para especificar este formato de relatório eletrónico. Os objetivos da disposição são tornar mais fáceis os relatórios para os emissores e facilitar a acessibilidade, análise e comparabilidade dos relatórios financeiros anuais.

Mais tarde, com a publicação do Regulamento Delegado (UE) 2018/815, da Comissão, de 17 de dezembro de 2018, foi decidido que:

- Os emitentes devem elaborar os respetivos relatórios financeiros anuais na íntegra no formato de linguagem de marcação de hipertexto extensível (*eXtensible Hyper Text Markup Language* - XHTML). O formato XHTML não exige mecanismos específicos para ser apresentado num formato

para leitura humana (em vez de leitura automática por máquinas).

- Quando os Relatórios Financeiros Anuais contêm demonstrações financeiras consolidadas em IFRS's, estas devem ser rotuladas com *tags* XBRL, que tornam as divulgações rotuladas estruturadas e legíveis por máquina;
- As *tags* XBRL devem ser incorporadas ao documento XHTML usando a tecnologia *Inline* XBRL, que permite que os benefícios dos dados marcados com XBRL sejam combinados com a apresentação legível por humanos (em vez de leitura automática por máquinas) de Relatórios Financeiros Anuais;
- Uma taxonomia fornece a estrutura hierárquica usada para classificar as informações financeiras essenciais para relatórios eletrônicos estruturados usando XBRL. A taxonomia a ser usada para ESEF é uma extensão da taxonomia IFRS. Além disso, os arquivos de taxonomia técnica XBRL, em conformidade com todos os requisitos técnicos e legais relevantes, são publicados no *site* da ESMA para

fornecer orientação aos emitentes na criação de sua própria taxonomia específica;

- A utilização de linguagem de marcação XBRL envolve a aplicação de uma taxonomia para converter texto para leitura humana em informação de leitura automática. A taxonomia das IFRS disponibilizada pela Fundação IFRS consiste numa taxonomia consolidada desenvolvida para marcar as divulgações segundo as IFRS. A utilização da taxonomia das IFRS facilita a comparabilidade das marcações de demonstrações financeiras elaboradas segundo as IFRS a nível mundial. Por conseguinte, a taxonomia principal a ser utilizada para o formato eletrônico único de comunicação de informações deve basear-se na taxonomia das IFRS.
- Por motivos de transparência, acessibilidade, análise e comparabilidade, os emitentes devem ser livres de marcar as divulgações nas respetivas demonstrações financeiras consolidadas segundo as IFRS tão pormenorizadamente quanto tecnicamente possível. Pelos mesmos motivos, devem ser igualmente es-

tabelecidas normas obrigatórias para a granularidade mínima das marcações. No que diz respeito às demonstrações financeiras principais das demonstrações financeiras consolidadas segundo as IFRS, deve ser aplicável uma norma de etiquetagem pormenorizada através da qual tais demonstrações financeiras principais são integralmente marcadas. No que diz respeito às notas anexas às demonstrações financeiras consolidadas segundo as IFRS, deve ser aplicável uma norma de etiquetagem por blocos caso secções inteiras dessas notas sejam marcadas utilizando elementos de taxonomia únicos.

2.1.3. O que é a linguagem XBRL?

XBRL é uma linguagem padrão internacional desenhada para relatórios digitais de informações financeiras, de desempenho, risco e conformidade, embora seja igualmente usada em outros tipos de relatórios. As especificações XBRL abertas são licenciadas gratuitamente para qualquer pessoa que pretenda utilizar o padrão (XBRL, 2021).



A linguagem XBRL fornece um instrumento para:

- conceber definições não ambíguas e reutilizáveis;
- relatar fatos individuais contra essas definições;
- quando necessário (e permitido), estender essas definições para levar em conta ideias ou agregações de relatórios exclusivas;
- testar o relatório resultante em relação às restrições estabelecidas nas definições;
- arquivar ou publicar o relatório final;
- consumir relatórios inteiros ou fatos individuais conforme necessário.

O padrão é suportado por um grande número de pacotes de software *Common Off The Shelf* e por um grande número de fornecedores de serviços, e é uma tecnologia aberta, licenciada gratuitamente, desenvolvida e apoiada por um consórcio global sem fins lucrativos, empenhado em melhorar os relatórios.

O XBRL fornece vários mecanismos para lidar com requisitos de relatórios muito complexos, incluindo dados multidimensionais sofisticados, formulários inter-relacionados complexos e requisitos de apresentação individuais. Por ser orientado em torno da ideia de teste formal e comprovação de documentos em várias partes da cadeia de fornecimento de informações, o XBRL permite que os reguladores e utilizadores melhorem a qualidade e a consistência das informações de que precisam (XBRL, 2021).

A linguagem XBRL é baseada em esquemas estruturados, com etiquetas predefinidas (taxonomias), permitindo o reconhecimento dos dados por parte de outros sistemas. Esta característica proporciona a todos os stakeholders informação de forma mais célere, redução de recursos e eliminação de erros de reintrodução dos dados, contribuindo assim para uma informação mais relevante, a custos mais reduzidos. A linguagem XBRL graças ao seu sistema de etiquetas, permite reunir no mesmo documento não só informação contabilística, mas todo o tipo de informação empresarial. A informação é validada através da ou das taxonomias, garantindo assim que os dados contidos nesse documento estão de acordo com as normas definidas para esse tipo de informação. As taxonomias são assim esquemas XML pré-definidos e indepen-

des do próprio documento, permitindo a tradução e validação da informação. As taxonomias permitem exigir mínimos de informação, garantindo assim, através de processos de validação, que a informação se apresenta de forma completa. Através deste mecanismo, a linguagem XBRL dificulta a obtenção de vantagens económicas e/ou financeiras resultantes de omissão de informação, contribuindo desta forma para a transparência e fiabilidade exigida pelos destinatários da informação. As taxonomias podem designar-se de taxonomias aprovadas, ou seja, estão em conformidade com a especificação *FRTA (Financial Reporting Taxonomies Architecture)* e passaram por um processo de revisão público. Podem também designar-se de taxonomias reconhecidas e para isso apenas têm de ser

reconhecidas pelo consórcio XBRL *International* como estando em conformidade com a especificação XBRL. (Coutinho, R., & Santos, C. (2010))

2.1.4. Demonstrações Financeiras em XBRL

As demonstrações financeiras que sejam emitidas em formato XBRL:

- são regidas por normas de contabilidade e/ou relato financeiro.
- contêm tipos específicos de informação.
- são influenciadas por normas e hábitos dentro das indústrias.
- são extremamente flexíveis - diferentes organizações podem e terão relatórios significativamente diferentes.



O último ponto - flexibilidade - é o que torna a criação de versões digitais de demonstrações financeiras em papel um desafio complexo. As normas de contabilidade fornecem opções diversificadas para profissionais de contabilidade. Diferentes empresas podem relatar coisas muito diferentes. Podem agregar subtotais de maneiras diferentes. Podem também desagregar os dados da maneira que escolherem. Podem igualmente mover componentes individuais das demonstrações financeiras. Podem, por último, apresentar ideias de relatórios totalmente diferenciadas. Todas essas escolhas são regidas pelo julgamento

da equipa de contabilidade envolvida no trabalho.

2.2. Metodologia

Para dar resposta à questão de investigação apresentada realizou-se uma revisão de literatura limitada a investigações que tenham resultado em publicações em revistas académicas relevantes na área da contabilidade e da auditoria. Para fazer a pesquisa de artigos relevantes para análise, foi utilizada a plataforma "b-on". Nesta plataforma, a pesquisa foi efectuada de acordo com os seguintes critérios, reunindo-se todos os papers

que cumprissem apenas um deles:

1. encontrar a palavra "XBRL" no texto e "audit" no abstract; ou
2. encontrar a palavra "XBRL" no texto e "auditing" no abstract; ou
3. encontrar a palavra "XBRL" e "European Single Eletronic Format" no texto.

Limitou-se a revisão de literatura a artigos publicados em revistas com pontuação superior a 2 (inclusive) no ranking ABS publicado no Academic Journal Guide. Com os critérios de pesquisa efetuados, retirando os artigos repetidos, foram encontrados 80 artigos, conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 1 - Ranking das revistas selecionadas

Revista académica	Ranking AJG 2018	N.º artigos
Abacus	3	1
Accounting & Finance	2	1
Accounting and Business Research	3	1
Accounting Education	2	3
Accounting Horizons	3	9
Auditing: A Journal of Practice and Theory	3	9
Australian Accounting Review	2	2
British Accounting Review	3	1
Current Issues in Auditing	2	6
International Journal of Accounting & Information Management	2	4
International Journal of Accounting Information Systems	2	9
International Journal of Auditing	2	3
International Journal of Disclosure & Governance	2	6
Issues in Accounting Education	2	4
Journal of Accounting and Economics	4*	1
Journal of Business Research	3	1
Journal of Contemporary Accounting & Economics	2	1
Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	3	1
Managerial Auditing Journal	2	15
The Accounting Review	4*	2

Após a pesquisa efetuada e identificação destes 80 artigos, procedeu-se a uma análise aos *abstracts* dos mesmos de modo a perceber se a investigação implícita conduziria à obtenção de conclusões relevantes no âmbito da questão de investigação implícita ao presente estudo. Após leitura dos resumos, foi perceptível que 44 dos artigos não iam de encontro

ao pretendido.

No seguimento desta análise, à medida que se iam detalhando os artigos, percebeu-se que 8 dos mesmos também não abordavam o tema pretendido, não estando, por essa razão, relacionados com os objetivos pretendido, pelo que foram, também, retirados.

Assim, após a retirada dos artigos que não

contribuíam para dar resposta à questão de investigação, foram utilizados para análise os remanescentes 28 artigos. Tais artigos foram associados a três subtemas distintos, sintetizando-se a abordagem. Os três subtemas identificados foram: (1) impacto da adoção do formato XBRL na auditoria (2) desenvolvimento tecnológico na auditoria e (3) auditoria contínua.

2.3. Análise da revisão de literatura

Após a identificação das investigações relacionadas com a questão de investigação, é possível perceber que, apesar de não existir muita literatura que aborde o impacto da aplicação de relatórios financeiros em XBRL no trabalho do auditor, já existe literatura desde o início deste milénio. Apesar de existirem desenvolvimentos em cada um dos temas identificados e estes apresentarem tecnologia cada vez mais atual, verifica-se que todos têm origem no início dos anos 2000, altura em que começou a ser implementado o formato XBRL. É possível verificar que, com a introdução do formato XBRL, o trabalho de auditoria geralmente efetuado pelas empresas de auditoria possa vir a ser modificado na vertente mais técnica dos testes a realizar como pode originar um novo tipo de trabalho de auditoria. Relativamente aos processos de auditoria mais habituais, a implementação de relatórios financeiros em XBRL vai promover uma padronização dos dados e se estes dados se mantiverem constantes, os níveis de materialidade podem ser reduzidos, e

mesmo assim, num mesmo período de tempo, é possível testar um maior número de informação. Após a adoção dos relatórios financeiros neste formato, os atrasos nos relatórios de auditoria diminuiram, o que significa que esta adoção vai permitir uma maior eficiência dos trabalhos de auditoria a realizar. As opiniões do auditor geralmente emitidas para as demonstrações financeiras como um todo poderão vir a ser alteradas para uma garantia específica de uma determinada rubrica. Apesar dos desenvolvimentos verificados nos trabalhos do auditor com a implementação deste novo formato, ficou claro que ainda é necessário a execução de mais estudos para perceber a totalidade do impacto.

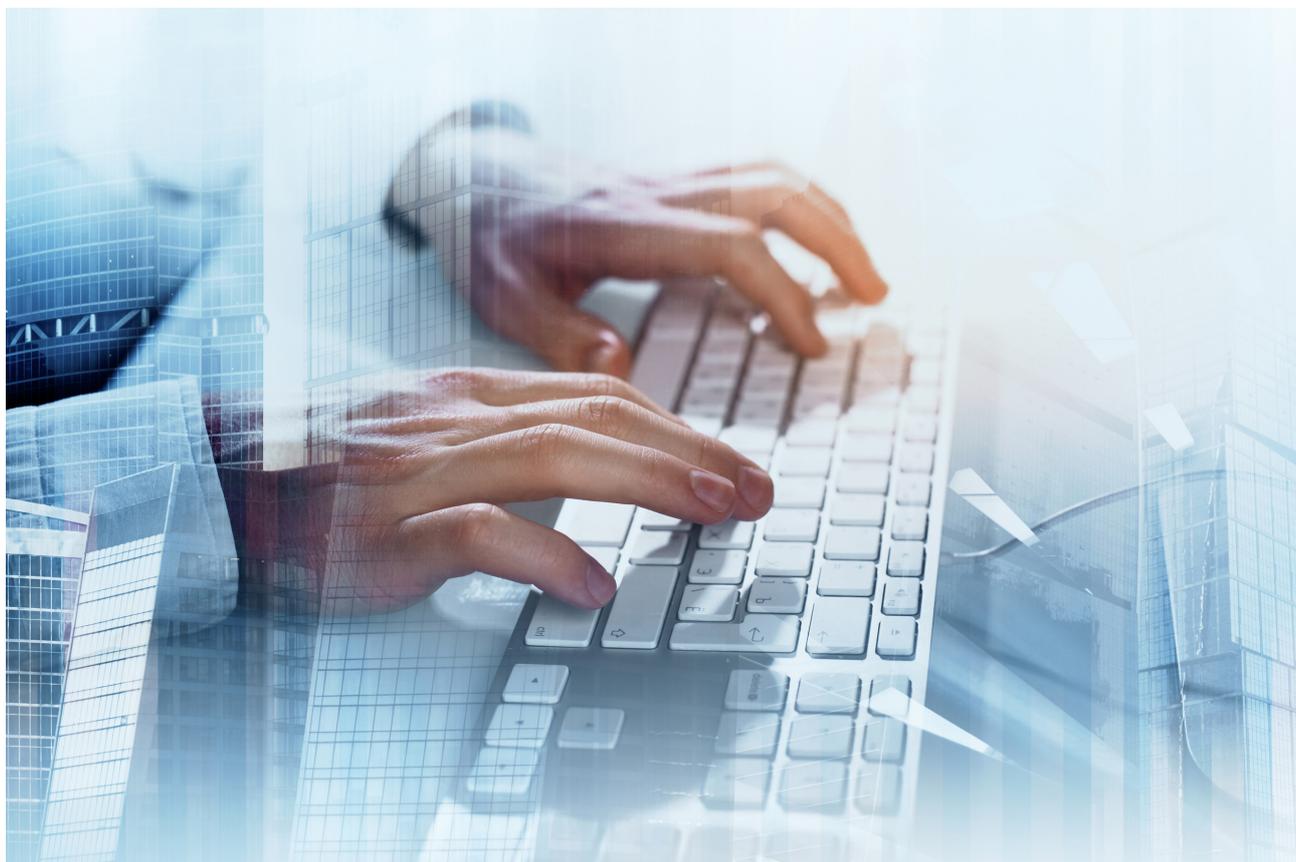
Relativamente aos honorários do trabalho de auditoria, alguns autores concluíram que estes iriam diminuir e outros, que iriam aumentar. Apesar de, conforme refere Shanet al. (2015), as demonstrações financeiras em XBRL facilitarem e aprimorarem a eficácia e eficiência do controlo interno e, por isso, reduzirem os custos do trabalho de auditoria, é expectável, segundo determinados autores, que os honorários não apresentem uma descida acentuada dada a existência de transações mais complexas que não

permitem diminuir o risco do auditor.

No futuro, é necessário perceber como é que os auditores se irão atualizar ao nível de formação adicional fornecida pelas suas empresas, de forma mais significativa nos quadros mais antigos devido ao facto de não estarem tão habituados a lidar com tecnologia mais avançada, formação essa que vai custar mais dinheiro a essas empresas. Também se verificou, ao longo dos anos, que ainda é necessária clarificação adicional e desenvolvimentos sobre o papel do trabalho do auditor nos relatórios financeiros em XBRL, pelo que será apropriada a realização de estudos relativos ao tema.

2.4. Auditoria Contínua

Relativamente aos novos tipos de trabalho de auditoria, destaca-se o conceito de auditoria contínua, que é um serviço de auditoria onde o tempo entre a ocorrência de eventos subjacentes a um determinado assunto e a emissão da opinião do auditor é eliminado. Este tipo de auditoria exige que os relatórios e a informação refletida nesses relatórios sobre os quais o trabalho é efetuado estejam disponíveis



em tempo real e para que isso aconteça é exigido que exista um alto grau de automatização dos processos. O grande impacto que este tipo de auditoria terá no trabalho dos auditores será a redução do tempo despendido na realização de testes manuais, o que aumentará a qualidade do trabalho, pois ao perder-se menos tempo na realização dos testes, os auditores terão mais tempo para analisar de forma mais aprofundada o negócio da empresa e a sua estrutura de controlo interno, precisando para isso de desenvolver uma grande estrutura de testes aos controlos. Este desenvolvimento de testes aos controlos vai originar que os auditores coloquem mais questões aos seus clientes na fase de planeamento do trabalho de forma a verificar o uso adequado de meios eletrónicos para preparação dos relatórios financeiros de acordo com as especificações e taxonomias próprias. Com o desenvolvimento da auditoria contínua é esperado que o auditor, para além de ter um trabalho de correção e eliminação de distorções nas demonstrações financeiras que já ocorreram, tenha um trabalho mais preventivo e dissuasor de procedimentos contra distorções futuras.

“...Com o desenvolvimento da auditoria contínua é esperado que o auditor, para além de ter um trabalho de correção e eliminação de distorções nas demonstrações financeiras que já ocorreram, tenha um trabalho mais preventivo e dissuasor de procedimentos contra distorções futuras.”

Conclusão

Pretendeu-se neste trabalho abordar o desenvolvimento da literatura existente que relaciona o impacto da adoção dos relatórios financeiros em XBRL com os trabalhos de auditoria a realizar. Apesar de ser um tema recente e de não existir muita literatura, revelou-se oportuno analisar as possíveis implicações que o ESEF, a ser

implementado num futuro próximo, iria ter para as empresas de auditoria, principalmente aquelas que ainda não estão habituadas a lidar com relatórios em formato eletrónico. Como dito anteriormente, por se tratar de um tema recente, não existe muita literatura e a que existe baseia-se muito em exposições conceptuais e opiniões pessoais resultantes das experiências dos autores. Isto acontece porque muita da literatura revista foi escrita por professores universitários, numa perspetiva de divulgação de conceitos atuais e desenvolvimentos legais, e outra por entidades que desempenham cargos relevantes em grandes empresas de auditoria e que se baseiam no seu conhecimento e experiência para divulgar informação sobre novas metodologias e respetiva potencialidade. É premente, assim, o aparecimento de literatura baseada em análises empíricas que visem validar assunções e expectativas que vão sendo difundidas.

O trabalho de auditoria é influenciado pela introdução dos relatórios financeiros em XBRL tanto a nível técnico, como no tipo de trabalho a realizar. Com a implementação deste formato estima-se que o trabalho de auditoria irá ser necessariamente diferente a nível de planeamento, nomeadamente ao nível de definição da materialidade e a nível de testes a realizar. O trabalho de auditoria poder-se-á tornar mais eficiente com a adoção da auditoria contínua, mas exigirá, ainda mais, para os auditores, formação profissional recorrente em tecnologias de informação.

Contudo, por se tratar de um tema tecnológico, é necessário que exista uma atualização constante pois, para além dos estudos já efetuados e que precisam de desenvolvimentos, irão aparecer estudos com novas possíveis implicações a ter em conta.

Com a análise efetuada, e respondendo à questão de investigação: “que novas perspetivas se abrem na área de auditoria com a entrada em vigor do relato financeiro europeu em formato eletrónico (ESEF)?”, podem ser indicadas como perspetivas de investigação futura as seguintes questões, relacionadas, em concreto, com auditoria: (i) “Existirão menores riscos de distorção material das demonstrações financeiras quando estas são reportadas em XBRL?”; (ii) “Com a implementação dos relatórios financeiros em XBRL, o auditor conseguirá garantir maior nível de certeza a apresentação de forma verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa via redução da materialidade, eliminação da testagem por amostra, utilização de técnicas de auditoria contínua, ou outros?”; (iii)

“Existirão maiores possibilidades de deteção de procedimentos fraudulentos com a elaboração dos relatórios financeiros no formato XBRL?”; (iv) “O contexto atual favorece a criação de taxonomias XBRL a nível global (não só europeu) de forma a facilitar a análise globalizada de relatórios e contas com informação consolidada?”; (v) “A introdução do XBRL favorece o desenvolvimento de técnicas de auditoria mais eficientes?”; (vi) “A introdução do XBRL permite reduzir a concentração atualmente existente no mercado de auditoria?”; (vii) “A entrada em vigor do XBRL vai alterar o perfil académico e as competências adequadas ao profissional de auditoria?”.

Acredita-se que a entrada em vigor do XBRL potenciará a investigação em auditoria de forma muito relevante e, claro, também a investigação noutras áreas como a contabilidade e relato financeiro, finanças e mercado de capitais, e governo das sociedades.

Este artigo é um resumo do trabalho final de mestrado em Auditoria e Fiscalidade da Católica Porto Business School que pode ser consultado na íntegra na biblioteca online da Universidade Católica Portuguesa.

BIBLIOGRAFIA

Ahn, J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2020). Auditor task-specific expertise: The case of fair value accounting. *The Accounting Review*, 95(3), 1-32.

Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2002). Feasibility and economic of continuous assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 125-138.

Amin, H. M., & Mohamed, E. K. (2016). Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the quality of Internet reported financial information in Egypt. *Managerial Auditing Journal*.

Amin, K., Eshleman, J. D., & Feng, C. (2018). The effect of the SEC's XBRL mandate on audit report lags. *Accounting Horizons*, 32(1), 1-27.

Arnold, V. (2018). The changing technological environment and the future of behavioural research in accounting. *Accounting & Finance*, 58(2), 315-339.

Cohen, E. E. (2009). XBRL's Global Ledger Framework: Exploring the standardised missing link to ERP integration. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(3), 188-206.

Cohen, E. E., Debreceny, R., Farewell, S., & Roohani, S. (2014). Issues with the communication and integrity of audit reports when financial reporting shifts to an information-centric paradigm. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(4), 400-422.

Chychyla, R., Leone, A. J., & Minutti-Meza, M. (2019). Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 226-253.

Du, H., &Roohani, S. (2007). Meeting challenges and expectations of continuous auditing in the context of independent audits of financial statements. *International Journal of Auditing*, 11(2), 133-146.

Elliott, R. K. (2002). Twenty-first century assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 139-146.

Fisher, R., Oyeler, P., &Laswad, F. (2004). Corporate reporting on the Internet: Audit issues and content analysis of practices. *Managerial Auditing Journal*.

Fisher, R. T., &Naylor, S. T. (2016). Corporate reporting on the Internet and the expectations gap: new face of an old problem. *Accounting and Business Research*, 46(2), 196-220.

Gambetta, N., García-Benau, M. A., &Zorio-Grima, A. (2016). Data analytics in banks' audit: The case of loan loss provisions in Uruguay. *Journal of Business Research*, 69(11), 4793-4797.

Gray, G. L., & Miller, D. W. (2009). XBRL: Solving real-world problems. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(3), 207-223.

Hoitash, R., &Hoitash, U. (2018). Measuring accounting reporting complexity with XBRL. *The Accounting Review*, 93(1), 259-287.

Hunton, J. E. (2002). Blending information and communication technology with accounting research. *Accounting Horizons*, 16(1), 55-68.

Khadaroo, I. (2005). Corporate reporting on the internet: some implications for the auditing profession. *Managerial Auditing Journal*.

Kohlbeck, M. J., Krische, S. D., Mangold, N. R., &Ryan, S. G. (2012). Financial market regulation and opportunities for accounting research. *Accounting Horizons*, 26(3), 563-581.

Lombardi, D. R., Bloch, R., &Vasarhelyi, M. A. (2015). The current state and future of the audit profession. *Current Issues in Auditing*, 9(1), P10-P16.

Lymer, A., &Debrecey, R. (2003). The auditor and corporate reporting on the internet: challenges and institutional responses. *International Journal of Auditing*, 7(2), 103-120.

Plumlee, R. D., &Plumlee, M. A. (2008). Assurance on XBRL for financial reporting. *Accounting Horizons*, 22(3), 353-368.

Rao, Y., Guo, K., & Hou, J. (2013). Who extend the extensible? The effects of corporate governance on XBRL taxonomy extensions in China. *International Journal of Accounting & Information Management*.

Rezaee, Z., Elam, R., &Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous auditing: the audit of the future. *Managerial Auditing Journal*.

Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., &McMickle, P. L. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163.

Richards, J., &Tower, G. (2004). Progress on XBRL from an Australian perspective. *Australian Accounting Review*, 14(32), 81-88.

Shan, Y. G., Troshani, I., & Richardson, G. (2015). An empirical comparison of the effect of XBRL on audit fees in the US and Japan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 89-103.

Srivastava, R. P., &Kogan, A. (2010). Assurance on XBRL instance document: A concep-

tual framework of assertions. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11(3), 261-273.

União Europeia (2021). Q&A on the RTS on European Single Electronic Format (ESEF) Disponível em ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/190529-faq-rtts-esfs_en.pdf

XBRL (2021). The basics of XBRL for business and accounting professionals. Disponível em <https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>

XBRL (2021b). An introduction to XBRL. Disponível em <https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>

XBRL (2021c). Financial Statements in XBRL. Disponível em <https://www.xbrl.org/the-standard/what/financial-statement-data/>

XBRL (2021d). Jurisdictions. Disponível em <https://www.xbrl.org/the-consortium/about/jurisdictions/>

Woodroof, J., &Searcy, D. (2001). Continuous audit: Model development and implementation within a debt covenant compliance domain. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2(3), 169-191.





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.



Contabilidade e Relato



Paula Gomes dos Santos
DOCENTE NO ISCAL



Fábio Albuquerque
DOCENTE NO ISCAL

Evidências da influência dos normativos locais como desafio à harmonização *de facto* do relato financeiro

1. Introdução

O objetivo central da harmonização contabilística internacional é a comparabilidade do relato financeiro (Nobes, 2013), que procura promover a compatibilidade das práticas contabilísticas adotadas pelos

diversos países e diminuir as diferenças conceptuais existentes (Barlev & Haddad, 2007).

O movimento em torno da harmonização contabilística internacional, através da adoção das *International Accounting Stan-*

dards (IAS) e das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB), tem na sua base, essencialmente, esta ideia de comparabilidade do relato financeiro a nível global.



“O objetivo central da harmonização contabilística internacional é a comparabilidade do relato financeiro (Nobes, 2013), que procura promover a compatibilidade das práticas contabilísticas adotadas pelos diversos países e diminuir as diferenças conceptuais existentes (Barlev & Haddad, 2007).”

Assim, e no contexto da harmonização contabilística internacional, as entidades residentes em Portugal com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado viram-se obrigadas, desde 1 de janeiro de 2005, através do Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho, a utilizarem as normas internacionais de contabilidade (NIC) na preparação e elaboração das suas demonstrações financeiras (DF) consolidadas. As referidas normas têm por base as IAS e IFRS emitidas pelo IASB que foram previamente endossadas pela União Europeia (UE) ao abrigo do referido regulamento. Este mesmo regulamento veio permitir, ainda, o alargamento do âmbito destas normas a outras entidades, matéria que foi objeto de consideração pela legislação nacional através do Decreto-Lei (DL) n.º 35/2005, de 17 de fevereiro. Também as entidades emitentes de valores mobiliários que não apresentem contas consolidadas passaram, a partir de 2007, através do Regulamento n.º 11/2005 da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a ter de apresentar as suas contas individuais em conformidade com as NIC. Adicionalmente, e como referido, o DL n.º 35/2005, posteriormente revogado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, veio ampliar o âmbito de aplicação das NIC, com caráter facultativo, às contas consolidadas de entidades não emitentes de valores mobiliários, bem como às contas individuais de entidades incluídas no perímetro de consolidação

de outras que adotem, obrigatória ou facultativamente, as NIC.

A introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), pelo DL n.º 158/2009, baseando-se nas NIC, procurava, por via da convergência, incluir Portugal no âmbito da harmonização contabilística internacional, de uma forma mais direta do que acontecia anteriormente com o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

A primeira versão do POC foi publicada em 1977, pelo DL 47/1977, de 27 de fevereiro. Posteriormente, e no sentido de adaptar o POC às exigências das diretivas comunitárias sobre as contas anuais (individuais) de determinadas formas de sociedade (Diretiva n.º 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, designada de Quarta Diretiva), foi publicada uma nova versão do POC em 1989, através do DL410/1989, de 21 de novembro, quando Portugal já era parte integrante da UE, anteriormente designada Comunidade Económica Europeia (CEE). Outras importantes alterações seguiram-se a esta. Entre estas, duas se destacam. A primeira respeita à introdução do DL 238/1991, de 2 de julho, no sentido de incorporar a diretiva europeia sobre as contas consolidadas (Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, designada de Sétima Diretiva). A segunda, através do mesmo DL 35/2005 antes mencionado, incorporando a Diretiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de junho, é responsável, entre outras, pela alteração da Quarta e Sétima Diretivas, que ficou conhecida como Diretiva da Modernização Contabilística.

Embora declaradamente baseando-se nas NIC, os normativos nacionais previstos no SNC, aplicáveis às entidades não abrangidas pela obrigatoriedade ou pela faculdade de adoção das NIC a partir de 2009, apresentam diferenças relativamente a este normativo que são mais evidentes consoante o regime do SNC em que tais entidades se incluem. Em causa, a existência de diferentes níveis de normalização no âmbito do SNC em função da dimensão das entidades: o designado “regime geral”, com requisitos mais abrangentes, e dois regimes mais simplificados, para as designadas “pequenas entidades” (PE) e “microentidades” (ME).

A transposição para a jurisdição interna da Diretiva n.º 2013/34/UE, subsequentemente à entrada em vigor do SNC, foi efetuada através do já referido DL n.º 98/2015. Esta nova diretiva, por sua vez, veio alterar a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, revogando ainda a Quarta e Sétima diretivas já referidas, sobre as contas anuais (individuais) e consolidadas de certas formas de sociedade, respetivamente.

Assim, e em síntese, atualmente coexiste em Portugal, à luz do Regulamento 1606/2002 e DL 158/2009 (com as alterações que lhe foram dadas pelo DL 98/2015), entidades que aplicam as NIC e entidades que aplicam o normativo nacional SNC. Este último, por seu turno, apresenta diferentes níveis de aplicação em função da dimensão das entidades. Inicialmente baseado nas NIC, o SNC foi, posteriormente, impactado pela diretiva europeia 2013/34, a qual se apresentava, por seu turno, pouco alinhada com aquelas normas.

A Figura 1 resume o enquadramento histórico-normativo em Portugal a partir de 1977, ano de entrada em vigor do primeiro POC.



Figura 1: Síntese do enquadramento histórico-normativo em Portugal

Ano de emissão					
...1977 ^a ...	1989 ^b ...	1991 ^c ...	2005 ^d ...	2009 ^e ...	2015 ^f ...
POC (normativo nacional)				SNC (normativo nacional)	
			NIC (normativo internacional)		

Normativos nacionais e internacionais aplicáveis em Portugal

Notas: (a) primeira versão do POC (DL 47/1977); (b) alteração ao POC (DL 410/1989) que integra a Quarta Diretiva (Diretiva nº 78/660/CEE) sobre contas anuais (individuais); (c) alteração ao POC (DL 238/1991) que integra a Sétima Diretiva (Diretiva 83/349/CEE do Conselho) sobre contas consolidadas; (d) alteração ao POC (DL 35/2005) que integra a Diretiva de Modernização Contabilística (Diretiva nº 2006/43/CE) e, simultaneamente, incorpora dispositivos do Regulamento 1.6060/2002. Assim, a partir deste ano, passaram a ser **obrigatoriamente** elaboradas com base nas NIC as contas consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado da UE, bem como as respetivas contas individuais das entidades que não sejam obrigadas a elaborar e apresentar contas consolidadas, sem prejuízo das exceções previstas para as entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões. **Facultativamente**, aplicam as NIC as entidades que possuam contas consolidadas, bem como as entidades cujas contas individuais integram o perímetro de consolidação de entidades que consolidam contas utilizando as NIC (obrigatória ou facultativamente); (e) primeira versão do SNC (DL 158/2009); (f) alteração ao SNC (DL 98/2015, republicando o DL 158/2009, o qual, entre outras alterações, integra dispositivos da Diretiva 2013/34/EU.

Fonte: Elaboração própria

É possível constatar, pela Figura 1, que o POC, e sem prejuízo das distintas alterações que lhe foram propostas, esteve em vigor em Portugal durante cerca de 32 anos, existindo ainda um período de cinco anos em que se manteve vigente mesmo após a introdução das NIC em Portugal. Por outras palavras, o POC (além de alguns POC setoriais) foi, em termos genéricos, o único normativo aplicável às entidades não financeiras nacionais durante cerca de 27 anos.

O SNC, normativo que sucedeu ao POC e baseado inicialmente nas NIC, encontra-se vigente há cerca de 12 anos, período já coincidente, na totalidade, com este último normativo.

Por seu turno, é possível referir que as NIC são aplicáveis a um conjunto de entidades nacionais enquadradas no Regulamento 1606/2002 e na legislação nacional relacionada, desde há cerca de 17 anos.

O presente estudo, de caráter exploratório, apresenta distintos objetivos específicos que se relacionam com um mesmo objetivo geral, nomeadamente a análise de elementos que podem atuar como potenciais mitigadores da harmonização *de facto* e em linha com algumas sugestões de pesquisa apresentadas por Nobes (2013). Para o efeito, o estudo procura analisar as lacunas ou a flexibilidade existente nas NIC, que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, tendo presente a herança contabilística em Portugal que pode atuar como referência a adotar no processo de

elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.

“...o estudo procura analisar as lacunas ou a flexibilidade existente nas NIC, que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, tendo presente a herança contabilística em Portugal que pode atuar como referência a adotar no processo de elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.”

Como primeiro objetivo específico (OE1), procurar-se-á materializar a existência de diferentes práticas contabilísticas que, em consequência de interpretações e julgamentos díspares, têm efeitos na comparabilidade. Uma vez que se procuram evidências diretamente obtidas a partir do relato financeiro, foram selecionadas três áreas de análise potencialmente geradoras de divergências entre as opções seguidas pelas entidades. Em termos mais específicos, procurar-se-á identificar, através da seleção de um

tópico exemplificativo para cada caso, e em linha com algumas sugestões de pesquisa apresentadas por Nobes (2013), o tratamento dado pelas entidades às seguintes situações:

OE1.1.: situações não prescritas nas NIC, mas que a prática contabilística tradicionalmente aponta como possível procedimento, sobretudo em Portugal;

OE1.2.: situações que se encontram previstas nas NIC, mas de uma forma não suficientemente clara ou específica. Isto é, apenas com orientações gerais em termos do seu impacto nas contas, descurando, no entanto, o procedimento específico a ser adotado, nomeadamente em termos da rubrica que deve ser afetada por tais eventos;

OE1.3.: situações em que as NIC permitem diferentes abordagens ou tratamentos, deixando ao critério dos preparadores a opção pelo tratamento que considera mais apropriado.

Como segundo objetivo específico (OE2), pretende-se verificar se, mesmo após 17 anos de introdução das NIC em Portugal, ainda se verifica uma potencial influência cultural do POC a partir de referências textuais a conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam durante os mais de 30 anos de vigência deste normativo. A próxima secção identifica a metodologia definida para a concretização dos objetivos anteriormente definidos.

2. Metodologia

Para a concretização dos objetivos anteriores, serão analisados os conteúdos dos relatórios e contas consolidados mais recentes (ano de 2020 ou 2021, quando disponível) das entidades listadas na Euronext Lisboa. Em causa, entidades que devem elaborar as suas DF, obriga-

toriamente, à luz das NIC, cuja versão em língua portuguesa encontra-se disponível em distintos regulamentos europeus responsáveis pelo endosso das IAS/IFRS ao abrigo do regulamento 1606/2002.

A Euronext Lisboa é a bolsa de valores de Portugal, contemplando um índice para todas as entidades, o PSI All-Share Index, e um índice composto pelas entidades mais representativas - o PSI 20. Este

último integra mais de 98% da capitalização bolsista total, apesar de contemplar menos de metade das entidades cotadas no PSI All-Share Index (Euronext, 2021). Na Tabela 1 apresentam-se as entidades que compõem o PSI 20 e o correspondente setor de atividade onde se inserem, tendo por base a classificação do setor principal a quatro dígitos do Industry Classification Benchmark (ICB).

Tabela 1: Entidades que compõem o PSI20 e respetivos setores, em 31 de dezembro de 2021

Entidades	Setor	Entidades	Setor
Altri	Indústria de recursos básicos	Galp	Energia
Ramada		Mota Engil	Construção e materiais
Semapa		Pharol	Telecomunicações
The Navigator		Nos	
Corticeira amorim	Indústria de bens e serviços	Novabase	Tecnologia
CTT		J Martins	Cuidados pessoais, drogaria e mercearia
EDP	Utilidades	Sonae	
EDP Renováveis		Ibersol	
Greenvolt		BCP	Setor financeiro (bancos)
REN			

Fonte: Euronext (2021)

Os dados foram recolhidos durante a primeira quinzena de abril de 2022, a partir dos sítios na *internet* das entidades incluídas no PSI 20, atualmente composto por 19 entidades. Dado que os relatórios e contas consolidados mais recentes da EDP renováveis se encontravam apenas em inglês, a entidade foi excluída da análise relacionada com o OE2. Assim, e para este efeito, a análise terá incidido, ao fim, sobre 18 entidades.

A partir do ICB, procurar-se-ão indícios, nas análises subsequentes, de padrões diferenciados da prática contabilística em função do setor de atividade onde as entidades se inserem.

A próxima secção dedica-se à apresentação dos resultados obtidos a partir dos dados recolhidos e da metodologia proposta para este artigo.

3. Análise dos resultados

Esta secção encontra-se subdividida em duas subsecções, em função de cada um dos objetivos específicos definidos para este estudo.

3.1. Resultados relativos ao OE1

Para a análise dos **tratamentos omissores nas NIC (OE1.1)**, foi selecionada a situação relativa ao tratamento dos trabalhos para a própria entidade (TPE). Quando a entidade realiza trabalhos para si mesma, sob sua administração direta, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam aos seus ativos não correntes, as NIC não definem o tratamento a observar relativamente à capitalização de tais gastos.

A partir desta lacuna, as entidades poderão adotar em tais casos os seguintes tratamentos para efeitos de incorporação de custos aos ativos em curso: capitalização direta, dedução subsequente aos gastos ou, ainda, a compensação dos custos capitalizados e reconhecidos inicialmente como gastos através de uma conta de rendimentos.

Nos dois primeiros casos, o impacto final nas DF é equivalente. No último, a demonstração dos resultados (DR) refletirá os diferentes tipos de gastos, em função da sua natureza, e um rendimento que pode ser devidamente identificado

em linha própria, nomeadamente os TPE, ou incluída em rubricas distintas, tais como “outros rendimentos” e similares. A abordagem mista, isto é, a capitalização sem passagem por contas de rendimentos, ou não, em função do tipo de gasto, é igualmente uma possibilidade.

Refira-se que a rubrica de TPE não se encontra prevista nas NIC. Não obstante, encontra-se contemplada no código de contas do normativo nacional português, o SNC, seguindo a esse respeito o que se encontrava no anterior normativo nacional, o POC, que esteve em vigor durante cerca de três décadas. Importa recordar a esse propósito a indicação apresentada por Nobes (2013), de que as práticas contabilísticas locais tendem a prevalecer sobre as NIC.

Como o objetivo de identificar como são reconhecidos os TPE, foram analisados os seguintes itens (I): Os TPE apresentaram-se como uma linha devidamente identificável na demonstração dos resultados (DR) (I1); Não o sendo, existem evidências no anexo da capitalização de custos aos ativos por via de rendimentos (I2) ou por redução de gastos (I3); Existem evidências de capitalização de custos

mas não é possível depreender pela DR ou pelo anexo o tratamento específico dado a tais casos (I4).

A Tabela 2 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como “não aplicável” (NA) os

casos em que não foi possível depreender se houve capitalização de custos nos períodos em análise.

Tabela 2. Práticas de reconhecimento dos TPE nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	I2	I3	I4	NA
Totais (19)	0	3	2	3	11

Nas entidades em análise, apesar das políticas contabilísticas preverem a capitalização dos custos, não existem referências à forma específica de reconhecimento adotado. Nenhum dos casos evidencia a rubrica TPE na DR (I1), existindo três entidades em que esta rubrica é identificada como parte integrante dos “Outros rendimentos” (I2) e outras duas que referem a dedução dos gastos por capitalização nos ativos fixos tangíveis (AFT) e nos ativos intangíveis (AI), sendo aquela capitalização inscrita sob o título “TPE” (I3).

No entanto, também foi possível observar três entidades em que não é possível identificar a prática seguida (I4). De entre estas, duas indicam nas notas a capitalização de recursos internos nos AI, não apresentando, no entanto, qualquer linha de redução nos gastos.

Num outro caso, apesar de apresentar a linha de TPE nos outros rendimentos, a entidade identifica, em simultâneo, a

redução dos gastos por capitalização. Observam-se, ainda, situações em que não existe qualquer informação sobre a capitalização - ou não - de custos, apesar de previsto na política contabilística, não sendo possível perceber através da leitura das notas se, de facto, tal aconteceu ou como (NA).

Não foi possível constatar que o setor seja indicador da prática seguida, sendo que as duas entidades do setor das utilidades que referem a dedução dos gastos pertencem ao mesmo grupo, pelo que se considera que será este o fator harmonizador.

Para a análise dos **tratamentos previstos nas NIC, mas com pouca clareza (OE1.2)**, foi selecionado um tema relacionado com os inventários. A IAS 2 *Inventories* prevê que os inventários sejam mensurados pelo menor valor entre o custo de aquisição e o valor de realizável líquido (VRL). Sendo necessário reconhecer um gasto sempre que o VRL seja

inferior ao custo, a norma não estabelece claramente em que rubrica tal impacto deverá refletir-se. Importa ressaltar que, no normativo português, tais ajustamentos são classificados como perdas por imparidades em inventários (PII).

Assim, foram analisados sobre este tema os seguintes itens: Os ajustamentos em inventários são reconhecidos como PII e apresentam-se como uma linha devidamente identificável na DR (I1); Não sendo identificável na DR, existem evidências no anexo de terem sido consideradas como PII (I2), como outros gastos (I3) ou como custo das vendas (I4); Não é possível depreender pela DR ou pelo anexo o tratamento dado a tais casos (I5).

A Tabela 3 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como NA os casos em que as entidades não apresentaram inventários ou qualquer indício de tais ajustamentos nos períodos em análise.

Tabela 3. Práticas de reconhecimento dos ajustamentos de inventários nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	I2	I3	I4	I5	NA
Totais (19)	0	4	2	4	3	6

Nenhuma das entidades identifica este gasto como PII na DR (I1). Por outro lado, quatro classificam-no como perdas por imparidade, em conjunto com outros ativos e em linhas genéricas, tais como “perdas por imparidade” e “provisões e perdas por imparidade” (I2). Existem duas entidades que os reconhecem em linhas distintas destas (I3): num caso, como “outros gastos e perdas operacionais (perdas líquidas de reversões)”; e, no segundo, como “outros gastos e perdas operacionais” (em caso de perdas) ou como “outros rendimentos e ganhos operacionais” (no caso de reversões).

No entanto, também foi possível identificar quatro situações em que o valor se reflete no “custo das vendas” ou “custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)” (I4), depreendendo-se o reconhecimento apenas pela consulta das notas específicas a estas rubricas.

Salientam-se, ainda, três entidades em que, embora exista referência no anexo a ajustamentos feitos aos inventários no período, não se conseguiu depreender onde os mesmos são incluídos na DR, dado que não surgem na reconciliação do CMVMC ou das imparidades, mas apenas

na reconciliação do saldo dos inventários (I5).

A análise por setores, uma vez mais, não permite identificar que os mesmos sejam indicadores das práticas contabilísticas seguidas.

Por fim, para a análise dos **tratamentos alternativos previstos nas NIC (OE1.3)**, foi selecionado o tema dos subsídios. A IAS 20 *Accounting for government grants and disclosure of government assistance* prevê que os subsídios à exploração (SE), também designados por subsídios operacionais ou relacionados com o rendimento, devem ser reconhecidos

nos resultados numa base sistemática durante os períodos em que são reconhecidos os gastos que os subsídios visam compensar, seja como rendimentos (separadamente ou no conjunto dos outros rendimentos), seja como redução dos gastos que visam compensar.

Por sua vez, os subsídios ao investimento (SI), também designados como subsídios relacionados ao ativo, podem ser inicialmente reconhecidas como rendimentos diferidos ou deduzidos à quantia escriturada do ativo.

Subsequentemente, no primeiro caso, devem ser imputados aos resultados

numa base sistemática durante a vida útil do ativo, não sendo claro se como um rendimento efetivo ou como uma redução do gasto de depreciação/amortização, caso em que irá provocar, implicitamente, um efeito de redução na quantia dos gastos dos ativos com que se relacionam. Sobre este tema, foram analisados os seguintes itens: Os SE e os SI são evidenciados como tal na DR (I1); Não o sendo, no caso dos SE, se são reconhecidos como rendimentos (I2) ou como redução de gastos (I3); Não o sendo, no caso dos SI, se são rendimentos a diferir e periodicamente reconhecidos como

rendimentos (I4), se são rendimentos a diferir e periodicamente reconhecidos como redução dos gastos de depreciação ou amortização (I5) ou se foram inicialmente deduzidos ao ativo, representando, conseqüentemente, uma redução implícita de gastos de depreciação ou amortização (I6); Não é possível deprender pela DR ou pelo anexo o tratamento dado (I7).

A Tabela 4 sumariza as evidências sobre o tema por setor de atividade, identificando-se como NA os casos em que não foi possível deprender a existência de SE ou SI nos períodos em análise.

Tabela 4. Práticas de reconhecimento dos subsídios nas entidades do PSI 20

Situações por n.º de entidades	I1	SE				SI					
		I2	I3	I7	NA		I4	I5	I6	I7	NA
Totais (19)	0	9	2	3	5	7	4	1	4	3	



Nenhuma das entidades analisadas identificam quer os SE, quer os SI de forma autónoma na DR (I1). No que respeita aos SE, em nove casos estes são reconhecidos como “outros rendimentos” (I2), sendo esta a prática mais seguida na generalidade e, também, a mais comum em alguns setores, como na indústria de recursos básicos e na de bens e serviços.

Pelo contrário, duas entidades optam por reconhecer os SE como dedução aos gastos com que se relacionam, designadamente os “gastos com o pessoal” (I3). É de salientar que se observam três entidades em que, apesar de ser referida a existência de apoios desta natureza, não é claro o tratamento dado, indicando-se, por exemplo, que “os subsídios à explo-

ração são reconhecidos na demonstração dos resultados consolidados no mesmo período em que os gastos associados são incorridos” (I7).

Quanto aos SI, é possível concluir que 11 entidades os reconhecem como rendimentos diferidos, das quais sete os imputam de forma sistemática a outros rendimentos (I4) e quatro optam por

deduzi-los às depreciações ou amortizações (15).

Há, ainda, uma única entidade que utiliza a opção alternativa de deduzir os SI à quantia escriturado do ativo, referindo que “os ativos tangíveis encontram-se registados ao custo de aquisição, deduzido de depreciações acumuladas, subsídios ao investimento e perdas por imparidade, quando aplicável” (16).

Salienta-se a existência de quatro situações em que a informação contida no anexo não é suficientemente clara sobre a forma de reconhecimentos destes subsídios, referindo-se, apenas, que são considerados como “outros passivos não correntes e reconhecidos na DR durante o período estimado de vida útil dos ativos adquiridos” (17).

3.2. Resultados relativos ao OE2

A análise dos relatórios e contas consolidados das entidades em estudo permitiu identificar referências textuais a diversos conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam no POC, que foram sintetizadas na Tabela 5 (entre parêntesis, identifica-se a percentagem de entidades que as utilizam no conjunto das entidades analisadas).

Tabela 5: Principais conceitos e expressões linguísticas do POC identificados (e comparação com as NIC)

Expressões/Conceitos POC	Expressões/Conceitos NIC
Exercício (100%)	Período
Princípio contabilístico da especialização (83%)	Pressuposto do acréscimo
Proveitos (100%)	Rendimentos
Custos (100%)	Gastos
Imobilizado / Imobilizações (83%)	Investimentos
Provisões para riscos e encargos (39%)	Provisões
Existências (33%)	Inventários
Trespasse (6%)	<i>Goodwill</i>

Tendo as NIC adotado o termo período, observa-se que exercício, termo utilizado em POC, continua a ser apresentado, por todas as entidades estudadas, em diferentes expressões, tais como “resultado líquido do exercício”, “imposto sobre o rendimento do exercício”, “amortizações do exercício” ou “relatório e contas relativo ao exercício”.

Nesta mesma linha, o anterior conceito de “princípio contabilístico da especialização dos exercícios” do POC, atual pressuposto subjacente do acréscimo, continua a ser apontado pela maioria destas entidades (apenas duas não o fazem) para justificar a periodização económica dos seus rendimentos e gastos. Encontram-se passagens, na identificação das políticas contabilísticas das entidades, bastante próximas ao conceptualizado em POC, tais como:

- “O Grupo adota o princípio contabilístico da especialização dos exercícios em relação à generalidade das rubricas das demonstrações financeiras. Assim, os custos e pro-

veitos são registados à medida que são gerados, independentemente do momento do seu pagamento ou recebimento”;

- “Os encargos financeiros relacionados com empréstimos obtidos são usualmente reconhecidos como custo na demonstração dos resultados do exercício de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”;
- “Os juros são reconhecidos de acordo com o princípio da especialização dos períodos”;
- “As despesas com manutenção e reparação são reconhecidas como custo à medida que são incorridas de acordo com o princípio da especialização dos períodos”.

Observa-se, ainda, uma combinação da terminologia POC com a atual das NIC, designadamente nas seguintes passagens:

- “Os gastos e rendimentos são registados no período a que se referem,

independentemente do seu pagamento ou recebimento, de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios”;

- “Os rendimentos e os gastos são registados de acordo com o pressuposto da especialização dos períodos, pelo que são reconhecidos à medida que são gerados, independentemente do momento em que são recebidos ou pagos”.

Também é possível encontrar expressões como proveitos (em vez de rendimentos) ou custos (e não gastos) nas DF de todas as entidades estudadas. No que respeita aos proveitos, são observáveis expressões como “juros e proveitos similares”, “outros proveitos”, “proveitos suplementares” ou “outros proveitos operacionais”. Adicionalmente, os atuais rendimentos a reconhecer são várias vezes designados por “proveitos diferidos” ou por “proveitos a reconhecer”, combinando a nomenclatura atual e a antiga. De forma similar, encontram-se diversas referências a “juros e custos similares”, “custos finan-

ceiros”, “custos operacionais”, “custos diferidos” e “acréscimos de custos”.

Importa salientar, ainda, a existência de entidades que utilizam, ainda que de forma equivocada mesmo à luz do POC, uma distinta terminologia para denominar os rendimentos e gastos, nomeadamente os termos receitas e despesas, respetivamente. Adiante listam-se alguns exemplos:

- “As restantes receitas e despesas são registadas de acordo com o princípio da especialização de exercícios pelo qual estas são reconhecidas à medida que são geradas indepen-

dentemente do momento em que são recebidas ou pagas”;

- “As receitas correspondem ao somatório das seguintes rubricas: vendas e prestação de serviços; proveitos suplementares; (...); outros proveitos operacionais; proveitos e ganhos financeiros; mais-valias com imobilizado (deduzidas das menos-valias)”.

Outra designação do POC, que mantém a sua influência, é “imobilizado” ou “imobilizações”, para denominar os ativos de investimento. Mais de 83% das entidades (15 em 18) mantêm esta terminologia, sendo frequente a utilização de “ativo

imobilizado”, “imobilizado corpóreo”, “imobilizado incorpóreo”, “imobilizações financeiras”, “outras imobilizações corpóreas”, “imobilizado em fase de construção”, “subsídios para investimento em imobilizado”, “adiantamentos a fornecedores imobilizado”, “fornecedores de imobilizado c/c” ou “perdas em imobilizado”.

Neste âmbito, também parece que, em alguns casos, se mantém o termo “amortizações” (tal como acontecia no POC), independentemente dos ativos de investimento serem ativos fixos tangíveis, propriedades de investimento ou



ativos intangíveis (quando, nas NIC, apenas estes últimos é que se amortizam, estando os restantes sujeitos a depreciações, quando aplicável). Mesmo contemplando valores de depreciações, na informação apresentada no anexo constam frases como “os custos operacionais não incluem as amortizações” ou “as amortizações e perdas por imparidade do exercício totalizaram (...)”, enquanto as

linhas da demonstração dos resultados designam-se apenas por “amortizações do exercício” ou “amortizações e imparidades”. Foi, ainda, possível encontrar uma referência à terminologia do POC de 1977 (reintegração) quando se refere que “utiliza-se de entre as taxas económicas mais apropriadas, as que permitam a reintegração do imobilizado”.

No contexto do passivo, foi possível

observar que, em 39% dos casos estudados, as atuais provisões nas NIC continuam a ser designadas por provisões para riscos e encargos, o que correspondia à terminologia do POC de 1989 e que deixou de ser aplicável com o POC 2005. Salienta-se que é esta a designação que, em alguns casos, figura no balanço.

Nas entidades que apresentam inventários, é possível observar que, em 38% dos

casos, se mantém a influência da anterior terminologia “existências” encontrando-se diversas referências a “ganhos em existências”, “regularização de existências”, ou “existências finais”, existindo, igualmente, a mistura da terminologia POC e NIC (“Os inventários em trânsito (...) encontram-se segregados das restantes existências”).

Mesmo não fazendo parte dos conceitos das NIC, uma das entidades continua a utilizar o termo “trespasse” (em vez de *goodwill*), sendo referidas “despesas na aquisição de trespasses” e apresentada a “taxa de amortização dos trespasses”. Não foi possível constatar, em qualquer das expressões/conceitos identificados, que o setor em que a entidade se insere seja diferenciador da prática seguida.

A última secção apresenta as conclusões obtidas a partir das análises anteriormente apresentadas.

4. Conclusões

A comparabilidade é um dos objetivos subjacentes ao processo de harmonização, conduzido e incentivado pelo IASB, sendo esta a característica qualitativa que está na sua base. Apesar disso, são ainda reduzidos os estudos que se dedicam a identificar, em termos mais específicos, as práticas adotadas no relato financeiro que podem atuar como mitigadoras da comparabilidade. Sendo a comparabilidade do relato financeiro um dos principais objetivos subjacentes à harmonização contabilística internacional (Nobes, 2013), a literatura tem debatido os fatores que distinguem a adoção das IAS/IFRS (harmonização *de jure*) e a efetiva implementação destas normas no relato financeiro (harmonização *de facto*) de entidades dos vários países (Alexander & Nobes, 2010).

Ao longo dos últimos anos, tem-se assistido à harmonização - ou convergência - das normas locais às IAS/IFRS por parte dos vários países. Este novo panorama tem como propósito a melhoria da qualidade, confiabilidade e comparabilidade do relato financeiro entre os diversos países. Contudo, apesar do envolvimento do IASB, reguladores e outros *stakeholders*, permanecem dúvidas acerca do quão efetivo se configura o processo de harmonização e convergência internacional ou, por outras palavras, se as práticas

contabilísticas das IAS/IFRS se apresentam uniformes e consistentes.

As análises propostas neste estudo procuraram identificar a existência de elementos que sejam potencialmente mitigadores da comparabilidade do relato financeiro (ou da harmonização *de facto*) das entidades que adotam as NIC em Portugal. Para o efeito, foram analisadas as lacunas ou da flexibilidade presentes nas NIC que podem conduzir a diferentes interpretações por parte dos preparadores, sem perder o foco na herança contabilística em Portugal, que pode atuar como referência a adotar no processo de elaboração do relato financeiro, seja em termos de prática, seja em termos de linguagem.

A primeira análise efetuada permitiu concluir que as práticas adotadas nas situações estudadas não se encontram, de uma forma geral, claramente definidas nas suas políticas contabilísticas, sendo que apenas a leitura do anexo permite, nalguns casos, identificá-las, e nem sempre com a clareza esperada.

As práticas identificadas são diversas, com diferentes implicações nas linhas e nos próprios valores de rendimentos e de gastos em que a situação se reflete e, naturalmente, com impacto nos resultados intermediários calculados a partir dessa informação.

Salienta-se, por fim, que algumas das práticas mais observadas estão em linha com as preconizadas pelo normativo português, o que indica a sua influência no contexto das entidades que adotam as IFRS, confirmando, neste último caso, a sugestão de Nobes (2013).

Não foi possível identificar de forma consistente que o setor seja indiciador das práticas seguidas, o que poderá dever-se ao reduzido número de entidades analisadas, e que, naturalmente, limita esta análise.

A segunda análise permitiu concluir que a aplicação do POC por mais de três décadas parece continuar a influenciar as DF preparadas segundo as NIC, uma vez que se identificaram referências textuais a diversos conceitos e expressões linguísticas que apenas existiam naquele normativo. Apesar das NIC terem adotado terminologia nova, expressões como “proveitos”, “custos”, “imobilizados”, “princípio da especialização dos exercícios” ou “provisões para riscos e encar-

gos” ainda são encontradas na informação financeira das entidades analisadas. Uma vez mais, tais efeitos não são passíveis de atribuição ao setor de atividade onde se inserem.

Estudos futuros poderão partir dos mesmos objetivos de análise, ampliando a amostra de entidades em Portugal ou, mesmo, alargando esta análise a entidades de outros países onde as IAS/IFRS são igualmente adotadas.

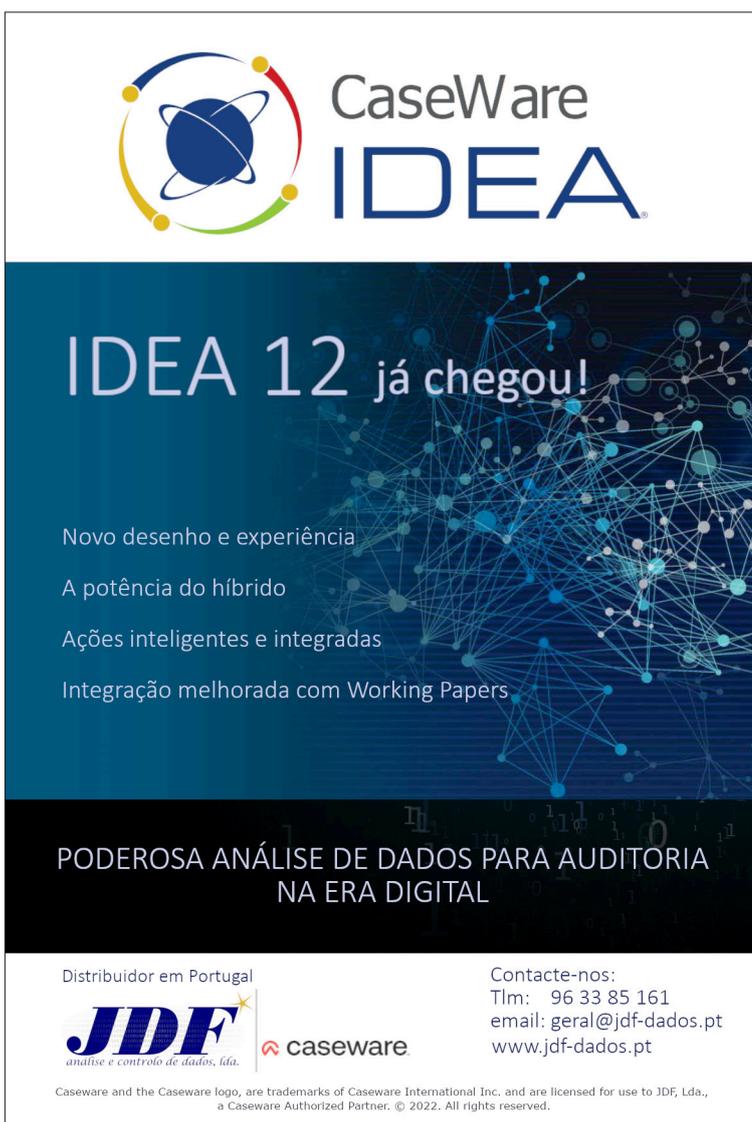
As evidências obtidas neste estudo encontram-se em linha com os estudos mais recentes realizados em Portugal, que, apesar de distintos quanto aos seus objetivos específicos, concluíram que o enquadramento *code-law* apresenta-se como uma barreira à plena harmonização *de facto* (Silva et al., 2021; Fontes et al., 2021), identificando-se ainda a existência de uma dissociação entre os requisitos formais e as práticas reais (Fontes et al., 2021).

“As evidências obtidas neste estudo encontram-se em linha com os estudos mais recentes realizados em Portugal, que, apesar de distintos quanto aos seus objetivos específicos, concluíram que o enquadramento *code-law* apresenta-se como uma barreira à plena harmonização *de facto* (Silva et al., 2021; Fontes et al., 2021), identificando-se ainda a existência de uma dissociação entre os requisitos formais e as práticas reais (Fontes et al., 2021).”

Estudos dessa natureza permitem ampliar a discussão em torno da implementação de medidas que visem reduzir a subjetividade associada à adoção e aplicação de normas no sentido de alcançar níveis mais elevados de harmonização ou convergência *de facto*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alexander, D., & Nobes, C. (2010). *Financial Accounting: An International Introduction*. Prentice Hall.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2007). Harmonization, comparability, and fair value accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), 493-509.
- Decreto-lei 47 de 1977. (1977, de 7 de fevereiro). Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. *Diário da República*. Série I N.º 31. <https://dre.tretas.org/dre/14438/decreto-lei-47-77-de-7-de-fevereiro#anexos>
- Decreto-lei 410 de 1989. (1989, de 21 de novembro). Ministério das Finanças. *Diário da República*. Série I N.º 268-suplemento. <https://dre.tretas.org/dre/21953/decreto-lei-410-89-de-21-de-novembro>
- Decreto-lei 238 de 1991. (1991, de 2 de julho). Ministério das Finanças e da Justiça. *Diário da República*. Série I-A N.º 149. <https://dre.tretas.org/dre/27253/decreto-lei-238-91-de-2-de-julho>
- Decreto-lei 35 de 2005. (2005, de 17 de fevereiro). Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República*. Série I-A N.º 34. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/35-2005-605330>
- Decreto-lei 158 de 2009. (2009, de 13 de julho). Ministério das Finanças e da Administração Pública. *Diário da República*. Série I-A N.º 133. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/158-2009-492428>.
- Decreto-lei 98 de 2015. (2015, de 2 de junho). Ministério das Finanças. *Diário da República*. Série I-a N.º 106. <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/98-2015-67356342>
- Diretiva660 de 1978. (1978, de 25 de julho). Do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 222. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:31978L0660>
- Diretiva 349 de 1983. (1983, de 13 de junho). Do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 193. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31983L0349>
- Diretiva51 de 2003. (2003, de 18 de junho). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 178. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0051&from=SK>
- Diretiva43 de 2006. (2006, de 17 de maio). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* L 157. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=BG>
- Diretiva34 de 2013. (1983, de 26 de junho). Do Parlamento Europeu e do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia* L 182. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL>
- Euronext. (2021). PSI 20 Factsheet. Acedido em <https://live.euronext.com/en/product/indicadores/PTING0200002-XLIS/market-information>
- Fontes, A. S., Rodrigues, L. L., Marques, C., & Silva, A. P. (2021). Barriers to institutionalization of an IFRS-based model: perceptions of Portuguese auditors. *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1014>
- Nobes, C. (2013). The continued of survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43 (2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>
- Regulamento 1606 de 2002. (2002, de 19 de julho). Parlamento Europeu e Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*.L 243. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32002R1606>
- Regulamento 11 de 2005. (2005, de 3 de novembro). Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. *Diário da República*. Série ii N.º 235. <https://dre.pt/dre/detalhe/regulamento-cvm/11-2005-2988657>
- Silva, A. P., Fontes, A., & Martins, A. (2021). Perceptions regarding the implementation of International Financial Reporting Standards in Portugal and Brazil. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100416. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100416>



CaseWare
IDEA

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

JDF
análise e controlo de dados, lda.

caseware

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.



Fiscalidade



Tiago João Silva Vieira
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

As Incertezas Quanto ao Tratamento em Sede do Imposto sobre o Rendimento

1. Introdução

O mundo dos negócios encara diversas incertezas e a fiscalidade das empresas não é diferente. Com regras cada vez mais complexas – e, insuperavelmente sujeitas a constantes alterações –, a determinação do real montante de imposto final

a que cada entidade é sujeita, pode ser incerto durante um elevado período de tempo, mesmo após a submissão da sua declaração de rendimentos.

A posição fiscal adoptada por uma empresa pode ser incerta na medida em que pode vir a ser desafiada, e objecto de correcção por parte das Autoridades Fiscais: por exemplo, a dedutibilidade

de um determinado gasto (ou a isenção de um determinado rendimento) pode vir a ser colocada em causa, o que tem um impacto directo na contabilização do gasto de imposto corrente ou diferido em determinado período.

Até 31 de Dezembro de 2018, estas incertezas não eram, de uma forma directa e integrada, abordadas na *IAS 12 Impostos*



sobre o Rendimento. Ao mesmo tempo, a IAS 37 Provisões, Passivos contingentes e Activos Contingentes¹ excluía os impostos sobre o rendimento do seu âmbito.

A IFRIC 23 relativa à Incerteza quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento (aqui doravante designada por IFRIC 23 ou por “Interpretação”), a qual passou a afectar os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2019, veio trazer um maior nível de clareza quanto à avaliação e determinação das incertezas relacionadas com impostos sobre o rendimento.

“A IFRIC 23 relativa à Incerteza quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento, a qual passou a afectar os períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 2019, veio trazer um maior nível de clareza quanto à avaliação e determinação das incertezas relacionadas com impostos sobre o rendimento.”

Com efeito, esta Interpretação, que tem o mesmo valor hierárquico de aplicação de uma outra qualquer IFRS, teve como principal objectivo afastar a disparidade interpretativa que se verificava quanto à forma de reconhecimento e mensuração destas incertezas relacionadas com impostos sobre o rendimento: aplicar a IAS 37 ou a IAS 12.

Durante o trabalho de auditoria, todos nos deparamos com situações concretas de incerteza relativamente às posições fiscais que são adoptadas por algumas entidades, questionando-nos de que forma devem as mesmas impactar no processo de relato financeiro, nomeadamente tendo em conta as recentes disposições da IFRIC 23.

Desta forma, e aproveitando a minha experiência profissional de origem relacionada com a actividade de consultoria fiscal, decidi elaborar este breve estudo.

O objectivo deste estudo passou então pelo seguinte:

- enquadrar os principais conceitos e orientações técnicas relacionados com as incertezas quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento, tendo em conta as disposições da IFRIC 23;
- discutir de forma crítica alguns aspectos particulares suscitados pela

IFRIC 23, como é o caso do reconhecimento de activos por imposto e a questão da forma de contabilização de juros e coimas;

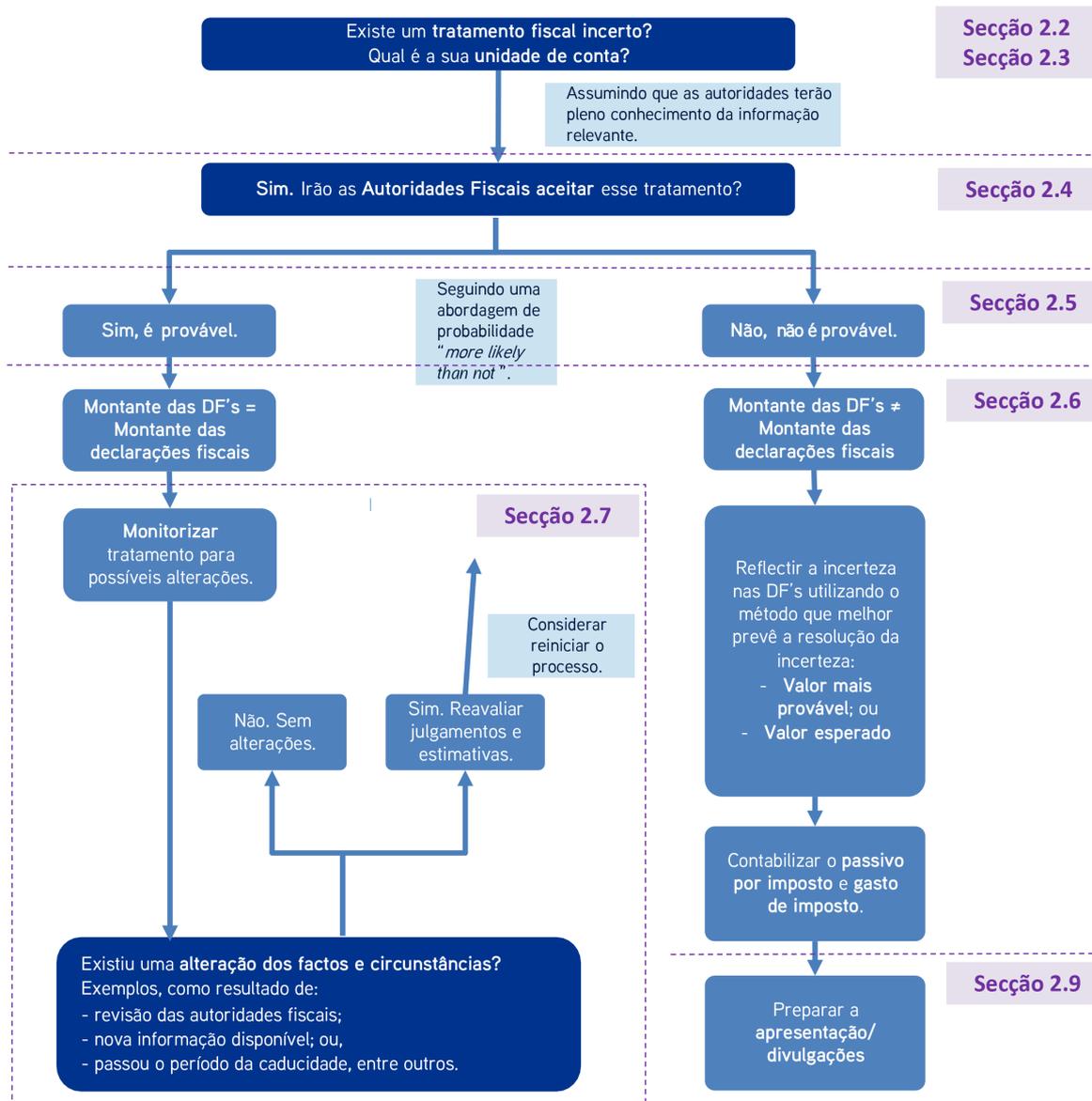
- apresentar as principais considerações de auditoria que as equipas devem ter em conta ao avaliar este tipo de incertezas de acordo com os requisitos previstos na Interpretação; e,
- reunir alguns exemplos práticos de casos relacionados com os requisitos de reconhecimento e apresentação.

2. Conceitos teóricos e orientações técnicas

2.1. Esquema sumário da interpretação

Apresenta-se de seguida um possível diagrama que resume o processo a adoptar na aplicação dos requisitos da IFRIC 23. Nas secções seguintes irei abordar cada um desses requisitos (ver mapeamento de cada secção no diagrama).





2.2. O que se entende por “tratamento fiscal incerto”

Como é amplamente sabido, as empresas tentam de forma legítima reduzir a sua factura fiscal, minimizando ou diferindo o nível de tributação a que o seu rendimento está sujeito.

Estas acções, podem ocorrer no âmbito de operações complexas, mas também se podem manifestar, no decurso normal do negócio, através das simples posições assumidas aquando do preenchimento e submissão da respectiva declaração de rendimentos, as quais estão sujeitas de modo significativo – e diverso ou incerto – a critérios de interpretação.

A IFRIC 23 define “tratamento fiscal incerto” como sendo aquele “relativamente

ao qual existe incerteza quanto à questão de saber se a autoridade fiscal relevante o irá aceitar nos termos da legislação fiscal”.

“A IFRIC 23 define “tratamento fiscal incerto” como sendo aquele “relativamente ao qual existe incerteza quanto à questão de saber se a autoridade fiscal relevante o irá aceitar nos termos da legislação fiscal.””

Intimamente ligado ao conceito de tratamento fiscal incerto está o de “posição fiscal”, também frequentemente utilizado nas discussões sobre esta matéria.

Apesar deste termo não se encontrar definido em contexto das IFRS, o mesmo é utilizado no âmbito do US GAAP, sendo definido genericamente como a posição assumida numa determinada declaração fiscal já submetida ou uma posição a tomar numa declaração fiscal a submeter e que foi reflectida no reconhecimento e mensuração do imposto corrente ou diferido do período.

Na mesma linha do apresentado anteriormente, são as próprias disposições da IFRIC 23 que apresentam exemplos concretos de tratamentos fiscais incertos como “a decisão de uma entidade no sentido de não apresentar qualquer decla-

ração de imposto sobre o rendimento numa jurisdição fiscal, ou de não incluir um determinado rendimento nos lucros tributáveis, (...) se a sua admissibilidade for incerta ao abrigo da legislação fiscal.”

Devido à complexidade dos sistemas fiscais, a maioria das entidades assume posições ou tratamentos fiscais incertos. Para além dos exemplos dados pela própria IFRIC 23 podemos pensar num

conjunto abrangente de possíveis tipos de incertezas em matérias relacionadas com impostos sobre o rendimento – “IRC”.

Exemplos de tipos de incertezas em matérias de impostos sobre o rendimento:

- a decisão de não preencher uma declaração de rendimentos.
- a consideração de um gasto como sendo dedutível para efeitos fiscais.
- a consideração de um rendimento (ou entidade) como isento(a) ou como excluído(a) de tributação.
- a alocação de lucros ou rendimentos entre entidades.
- a consideração de um determinado crédito fiscal (relacionado, por exemplo, com um benefício fiscal) o qual é calculado de forma automática pelo sujeito passivo.

As entidades necessitam de avaliar todos os tratamentos fiscais incertos assumidos nos períodos que ainda possam ser alvo de revisão por parte das Autoridades Fiscais.

Período de caducidade	Especificidades
4 anos	<ul style="list-style-type: none"> • O direito de liquidar o IRC caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. Este prazo conta-se a partir do último dia de cada período de tributação (excepto quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, o facto tributário).
Período do direito	<ul style="list-style-type: none"> • Em caso de ter sido efectuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito (exemplo: o caso da dedução de prejuízos fiscais).
12 anos	<ul style="list-style-type: none"> • O prazo é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com paraísos fiscais ou contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes na União Europeia cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos.

2.3. Determinar a unidade de conta dos tratamentos fiscais incertos

De modo a efectuar a avaliação de um tratamento fiscal incerto, a entidade deve ponderar, em primeiro lugar, qual será a “unidade de conta”, ou seja, qual o nível de “desagregação” pelo qual determinada posição fiscal terá de ser avaliada.

Um determinado tratamento fiscal poderá ser composto por múltiplas partes ou elementos que podem estar inter-relacionados quanto à sua natureza ou mesmo quanto aos seus efeitos na mensuração do activo ou passivo por imposto. Por isso, a escolha da unidade de medida,

pode afectar o montante de benefício que possa ser reconhecido nas demonstrações financeiras.

Naturalmente que existem casos mais simples em que a selecção da unidade de medida parece ser imediata, mas existem outros onde essa tarefa se pode revelar de maior complexidade.

A IFRIC 23 não é definitiva quanto à selecção da unidade de medida, indicando que não existe uma unidade de medida única que possa ser aplicável a todas as situações.

Ainda assim, a Interpretação estabelece que uma entidade “*deve determinar se deve considerar cada tratamento fiscal incerto separadamente ou em conjunto com um ou mais outros tratamentos fiscais incertos com base na abordagem que melhor preveja a resolução da incerteza*”².

Adicionalmente, e para efeitos da determinação da abordagem que melhor prevê a resolução da incerteza, esclarece a Interpretação que “*uma entidade poderá considerar, por exemplo: a) a forma como elabora as suas declarações de imposto sobre o rendimento e justifica os tratamentos fiscais; ou b) a forma como a entidade espera que a autoridade fiscal venha a efectuar a sua análise e a resolver as questões que possam resultar dessa análise.*”

Se uma entidade considerar vários tratamentos fiscais incertos em conjunto, deve interpretar as referências a um «tratamento fiscal incerto» constantes desta Interpretação como referências ao grupo de tratamentos fiscais incertos considerado no seu conjunto.

“Se uma entidade considerar vários tratamentos fiscais incertos em conjunto, deve interpretar as referências a um «tratamento fiscal incerto» constantes desta Interpretação como referências ao grupo de tratamentos fiscais incertos considerado no seu conjunto.”

Com base no exposto, parece inequívoco que nesta avaliação da granularidade dos tratamentos fiscais, pelo menos dois factores deverão ser tidos em conta: (i) a forma pela qual a entidade prepara e suporta a sua declaração de imposto; bem como, (ii) a forma pela qual a entidade espera que as Autoridades Fiscais venham a efectuar a sua revisão.³

Os referidos factores podem ser impactados pelas seguintes circunstâncias:

- a composição do tratamento fiscal: em que medida, o mesmo é composto por múltiplas transacções que podem ser objecto de análise e correcção, de forma individualizada por parte das Autoridades Fiscais;
- os requisitos e tipo de documentação existente associados ao tratamento fiscal, incluindo os papéis de trabalho, mapas de controlo e análise técnica que suporta o entendimento;
- a natureza e o conteúdo dos eventuais pareceres de especialistas, tendo em conta a forma como determinado tratamento fiscal é analisado; e,
- a experiência histórica relativamente a outro tipo de tratamentos que possam ser similares.

2.4. Análise pelas Autoridades Fiscais

A Interpretação requer que cada entidade assuma que na eventual análise do tratamento fiscal incerto por parte das Autoridades Fiscais, estas terão acesso a toda a informação usando recursos e meios que terão a experiência suficiente para inter-

pretar toda a legislação fiscal relevante geradora da incerteza.

Com efeito, nos termos da referida Interpretação, *“a avaliação sobre se e como um tratamento fiscal incerto afecta a determinação do lucro tributável (perda fiscal), da matéria colectável, das perdas fiscais não utilizadas, dos créditos fiscais não utilizados e das taxas de imposto, uma entidade deve assumir que uma autoridade fiscal irá analisar as quantias que tem direito a analisar e terá pleno conhecimento de todas as informações relacionadas quando realiza essas análises”*⁴.

Neste sentido, a Interpretação parece exigir que as empresas presumam que as Autoridades Fiscais têm um conhecimento total e amplo do tratamento fiscal em causa, mesmo que a entidade em causa não tenha um histórico de ser alvo de inspecção ou a probabilidade de a autoridade fiscal detectar o tratamento em causa seja remota.

“A Interpretação requer que cada entidade assuma que na eventual análise do tratamento fiscal incerto por parte das Autoridades Fiscais, estas terão acesso a toda a informação usando recursos e meios que terão a experiência suficiente para interpretar toda a legislação fiscal relevante geradora da incerteza.”

Relativamente às entidades que vinham aplicando a IAS 37 sobre tratamentos incertos relacionados com imposto sobre o rendimento, é interessante notar que uma das principais clarificações da IFRIC 23 está precisamente relacionada com a forma como deverá ser ponderado este tipo de risco de detecção.

Ora, de acordo com a IAS 37, para um passivo ser reconhecido, deverá não só haver uma *“obrigação presente”*, mas também a probabilidade de vir a existir *“um exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos”*⁵.

Ao abrigo da referida norma, um exfluxo de recursos é referido como provável se o evento subjacente tiver maior probabilidade de acontecer do que não acontecer. Por isso, não havendo uma disposição clara em contrário, parece ser admissível que o risco de detecção fosse ponderado ao abrigo da IAS 37 como forma de apurar aquela probabilidade.

Ao invés, a IFRIC 23 estabelece positivamente que o risco de detecção deve ser assumido como sendo 100%.

“Ao invés, a IFRIC 23 estabelece positivamente que o risco de detecção deve ser assumido como sendo 100%.”

Por último, importa ainda mencionar o que se entende por Autoridades Fiscais nos termos da IFRIC 23. Parece não estar apenas em causa a entidade que administra e fiscaliza o pagamento dos impostos (ou seja, no caso português, a Autoridade Tributária e Aduaneira), mas também possíveis tribunais que venham a pronunciar-se sobre determinado tratamento.⁶

2.5. O reconhecimento

A IFRIC 23 estabelece que, para efeitos do reconhecimento, uma entidade deve considerar se é provável que uma autoridade fiscal aceite um tratamento fiscal incerto.⁷

É curioso que, apesar da IFRIC 23 exigir que a entidade tenha de considerar se é provável que as Autoridades Fiscais venham a aceitar o tratamento, o conceito e patamar de probabilidade acaba por não se encontrar ali definido.

Ainda assim, pensa-se que pretenda utilizar um conceito de probabilidade baseado na abordagem *“more likely than not”* – ou seja, um patamar de probabilidade superior a 50%–, o que é consistente com a definição de probabilidade existente noutras normas como a IAS 37.⁸

Conforme referido anteriormente, ao determinar esta probabilidade, uma entidade deve assumir que as Autoridades Fiscais terão pleno conhecimento e acesso a toda a informação relevante.

Se a entidade determinar que existe uma probabilidade maior que 50% das Autoridades Fiscais aceitarem o tratamento fiscal incerto assumido ou a ser assumido pela entidade, então as demonstrações financeiras devem estar em linha com as declarações de rendimentos, e nenhuma responsabilidade adicional deve ser registada.⁹

“Se a entidade determinar que existe uma probabilidade maior que 50% das Autoridades Fiscais aceitarem o tratamento fiscal incerto assumido ou a ser assumido pela entidade, então as demonstrações financeiras devem estar em linha com as declarações de rendimentos, e nenhuma responsabilidade adicional deve ser registada.”

Se tal conclusão não for possível de atingir, então a entidade deve ter em conta essa incerteza nas suas demonstrações financeiras, reconhecendo o efeito dessa responsabilidade adicional (nas mesmas). As entidades deverão considerar um conjunto alargado de factores para efeitos da avaliação sobre se o patamar de probabilidade foi atingido. Os processos da entidade devem assegurar que a legislação e jurisprudência relevante, bem como a experiência prática com as Autoridades Fiscais, possa ser considerada. Ainda assim, um tratamento fiscal incerto que esteja suportado em escassa doutrina administrativa ou jurisprudência com ele directamente relacionados, pode ainda ser sustentado atendendo a factos específicos, circunstâncias e informação disponível à data de relato. Determinado tratamento pode ser, por exemplo, sustentado com outras interpretações disponíveis que, embora não directamente aplicáveis, partilhem algum tipo de semelhança relevante. Deste modo, é necessário que as entidades revejam todos os factos e circunstâncias para atingir uma determinada conclusão

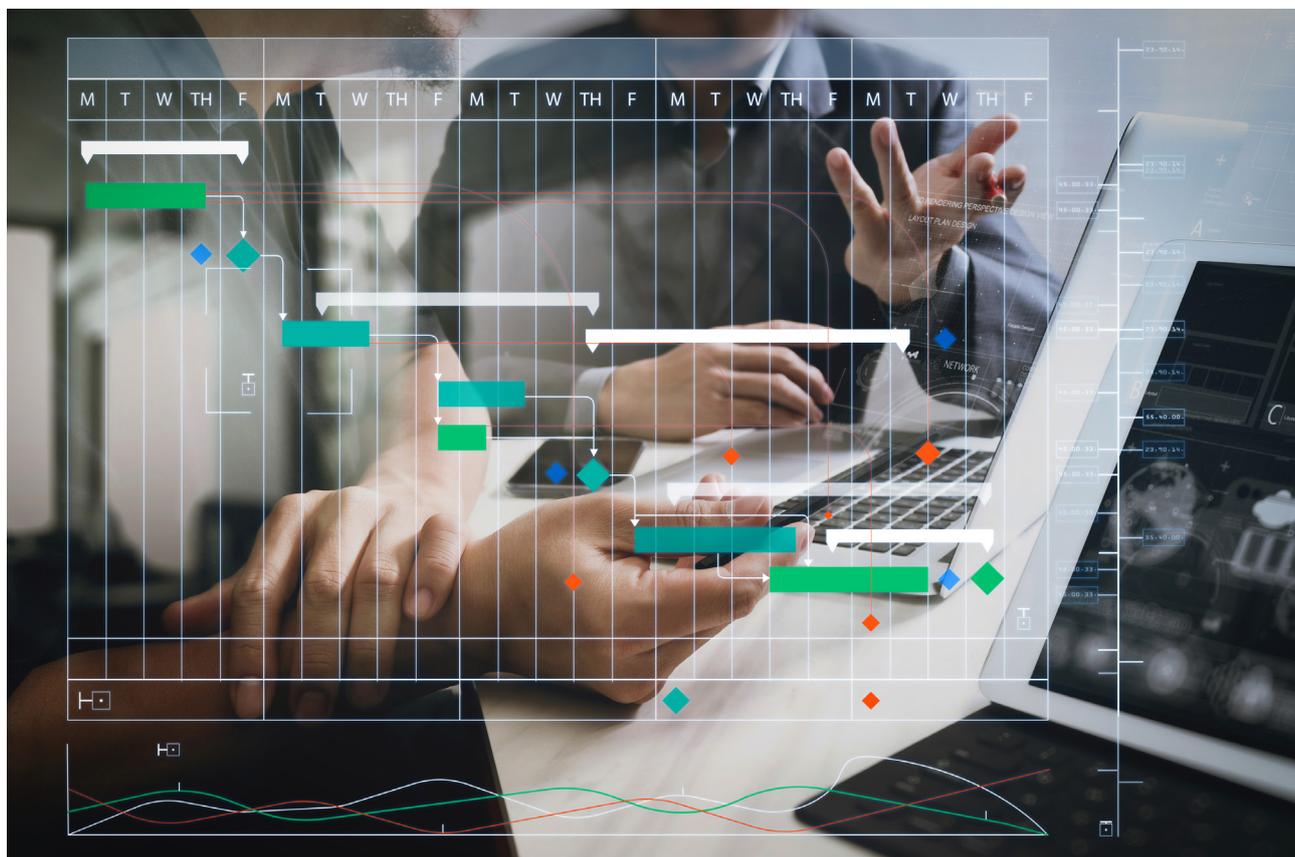
sobre o nível de probabilidade e documentem essa conclusão com a necessária evidência que a suporta.

Olhamos de seguida para o tipo de evidência que poderá suportar um determinado tratamento.

2.5.1. Evidência para avaliar e suportar o reconhecimento

Conforme discutido na secção anterior, a questão de saber se o nível de probabilidade mínimo de reconhecimento foi atingido, pode incluir por vezes um elevado nível de julgamento. O qual (julgamento), terá de ser efectuado utilizando a melhor fonte de informação disponível por forma a antecipar a interpretação final que será esgrimida por parte das Autoridades Fiscais quando se debruçarem sobre o tratamento fiscal incerto.

Tipicamente, e olhando para a realidade portuguesa, podemos considerar as seguintes fontes e formas.



Entidade/Fonte	Formas
Legislação	<ul style="list-style-type: none"> • Código do IRC e legislação complementar: as disposições legais são o ponto de partida. É por vezes a pouca clareza da lei e a susceptibilidade de coexistirem diferentes interpretações que pode dar origem a um tratamento fiscal incerto. Nestes casos, torna-se necessário recorrer a outros instrumentos por forma a conseguir resolver a incerteza conforme se discute de seguida.
Autoridades Fiscais	<ul style="list-style-type: none"> • Experiência obtida com processos de inspecção tributária: o facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter assumido determinada posição no contexto de uma inspecção tributária a propósito de um tratamento incerto, pode ajudar a entidade a robustecer a sua posição. • Pedidos de Informação Vinculativa: a lei dispõe de um mecanismo que permite aos contribuintes obterem uma confirmação sobre determinado enquadramento jurídico-tributário aplicado a uma situação concreta. Este enquadramento, se cumprir determinados requisitos, é vinculativo para a Autoridade Tributária e Aduaneira conferindo um elevado nível de certeza quanto ao tratamento a considerar¹⁰. • Fichas doutrinárias, circulares, regulamentos e outras instruções administrativas: por vezes são emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira orientações genéricas¹¹ visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias. A administração tributária está vinculada às orientações genéricas destes instrumentos, podendo os mesmos auxiliar na interpretação de determinado tratamento que se pretenda efectuar.
Tribunais	<ul style="list-style-type: none"> • Jurisprudência: através da análise das decisões que possam existir a propósito de outros tratamentos incertos semelhantes, proferidos por tribunais administrativos e fiscais, tribunais centrais administrativos, supremo tribunal administrativo, tribunal constitucional e tribunal de justiça da União Europeia. Para este efeito, deverá ser ponderado o número de decisões favoráveis e eventualmente desfavoráveis sobre determinado tratamento, o trânsito em julgado, a hierarquia relativa do tribunal em causa, entre outros.
Outra doutrina	<ul style="list-style-type: none"> • Não existindo qualquer orientação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira e/ou Tribunais que possa suportar o processo de avaliação do requisito de reconhecimento, é comum ter-se ainda em conta outras fontes de informação como a literatura científica relacionada com o tratamento, artigos de opinião de valor reconhecido, os trabalhos preparatórios conducentes à produção da legislação em causa, entre outros.

Mesmo existindo informação específica sobre a adequabilidade de determinado tratamento, a verdade é que continua a ser necessário ponderar vários elementos.

Como se viu no quadro apresentado, a informação a recolher pode provir de diversas fontes e assumir variadas formas, mas a sua maior ou menor robustez para o exercício de julgamento dependerá, por exemplo:

- da **posição hierárquica** que a entidade emissora dessa informação ocupa em relação às demais: uma decisão de um tribunal superior transitada em julgado terá maior valor do que uma possível decisão em sentido contrário da Autoridade Tributária e Aduaneira.
- a **antiguidade** da informação: informação mais recente poderá ter, em

princípio, maior relevância do que informação mais antiga.

- do **grau de comparabilidade** dessa informação com a do tratamento que se pretende avaliar.
- da **estratégia de defesa e meios de reacção** que a entidade pretende prosseguir, nomeadamente quão longe a entidade está disposta a ir em termos legais caso a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceite determinado tratamento fiscal. Se a entidade não estiver disposta a despende todos os recursos necessários na resolução de determinado litígio, então essa circunstância tem de ser incorporada na avaliação do reconhecimento.

Todos estes aspectos devem ser devidamente ponderados, devendo a entidade

documentar o seu entendimento sobre cada um deles e a forma de como contribuíram para a sua tomada de decisão.¹²

Muitas vezes, as questões abordadas revelam-se extremamente complexas e a entidade pode não ter todos os recursos internos necessários para proceder a uma avaliação apropriada do tratamento fiscal incerto. Torna-se, assim, necessário que a gestão afira se tem estes recursos ou se necessita de recorrer a uma entidade externa (ex: solicitando determinado parecer).

OUS GAAP explicita expressamente que o *“level of evidence that is necessary and appropriate to support an entity’s assessment of the technical merits of a tax position is a matter of judgment that depends on all available information”*.¹³

Apesar das IFRS e a Interpretação serem omissos relativamente a este tema, é

expectável que este nível de julgamento seja igualmente aplicável.

Nesta medida, a necessidade de recorrer a uma entidade externa para obter um determinado parecer fiscal (ou *tax opinion*) poderá depender da natureza e complexidade desse tratamento bem como da própria avaliação sobre se a entidade tem os recursos e estrutura organizativa necessários para se debruçar sobre esse tratamento.

2.5.2. Obtenção de um parecer fiscal ou de uma *tax opinion*

Um parecer fiscal ou *tax opinion* é um documento escrito por uma entidade externa, com reconhecido conhecimento na matéria, em que é directamente abordado um determinado tratamento fiscal,

no sentido de se concluir sobre a sua conformidade com a legislação fiscal.

Conforme referido anteriormente, a propósito do nível de evidência necessário para suportar o eventual reconhecimento, as IFRS não requerem de forma explícita a necessidade de obter uma "*probable tax opinion*" para determinar se determinado tratamento fiscal está de acordo com a legislação fiscal.

Ainda assim, caso seja obtida uma *tax opinion* para suportar determinado tratamento, é importante que a mesma obedeça a alguns requisitos:

- tenha uma descrição de todos os factos e circunstâncias relevantes relacionados com o tratamento fiscal em causa;
- contenha todas as hipóteses e pressupostos assumidos, por forma a permitir a sua verificação;

- refira expressamente quais as normas fiscais em causa;
- tenha em conta todas as possíveis interpretações por parte das Autoridades Fiscais, incluindo não só uma interpretação em relação à norma fiscal em causa, como eventualmente, uma visão mais alargada de outras normas relacionadas que possam vir a ser utilizadas no âmbito da avaliação daquele tratamento.

2.6. A mensuração no reconhecimento

A avaliação da incerteza, e da sua probabilidade é efectuada tendo por base os critérios descritos na secção anterior.

Caso a entidade conclua que existe uma probabilidade inferior a 50% de as Autoridades Fiscais virem a aceitar



determinado tratamento fiscal assumido na sua declaração de impostos, então haverá que reflectir essa incerteza nas suas demonstrações financeiras, através da contabilização de um passivo de imposto.¹⁴

Importa, contudo, avaliar como se procede à respectiva mensuração.

Para tal, a Interpretação fornece dois métodos distintos¹⁵:

a) Quantia mais provável: a quantia mais provável num intervalo de

possíveis desfechos. A quantia mais provável representará a melhor previsão da resolução da incerteza se os possíveis desfechos forem binários ou estiverem concentrados num único valor.

b) Valor esperado: a soma dos montantes ponderados pela probabilidade, num intervalo de possíveis desfechos. O valor esperado representará a melhor previsão da resolução da incerteza se existir um intervalo de

possíveis desfechos que não sejam binários nem estejam concentrados num único valor.

A escolha do método parece basear-se numa questão de julgamento, já que é a própria Interpretação que refere que o método é utilizado "*em função do método que considere que dará melhor previsão quanto à resolução da incerteza*".

Para determinar qual o melhor método que melhor prevê a resolução da incerteza, a entidade deve igualmente consi-

derar a forma como prepara as suas declarações fiscais e como espera que as Autoridades Fiscais possam vir a examinar esse tratamento.¹⁶

2.6.1. Método da quantia mais provável

O método da quantia mais provável utiliza a melhor estimativa da gestão para estimar o montante que se espera que seja liquidado pelas Autoridades Fiscais relativamente a um certo tratamento.

Para utilizar este método, a entidade deverá demonstrar que não existe nenhum outro que tenha maior nível de probabilidade.

Este método fornece uma previsão mais adequada para situações em que os possíveis desfechos associados a um determinado tratamento sejam binários ou muito concentrados num único valor. Vejamos de seguida um exemplo.

2.6.2. Método do valor esperado

De acordo com o método do valor esperado, a incerteza é mensurada utilizando uma probabilidade média ponderada.

Este método considera um intervalo de resultados possíveis¹⁷ e utiliza a probabilidade individual de cada resultado para determinar a média ponderada dos mesmos.

É o método preferencial para o caso em que exista um intervalo de vários desfechos possíveis em que a probabilidade de cada desfecho não está claramente concentrada em torno de um valor.

Exemplo 1: valor esperado

A declaração de rendimentos da Empresa B do ano N inclui uma dedução de um gasto de EUR 1.500 relativo à contratação de serviços extraordinários para aquele período.

Baseando-se numa análise dos factos e circunstâncias da situação em concreto, a Empresa B entende que existe incerteza sobre se aquele gasto é dedutível à luz da legislação fiscal que lhe é aplicável.

Tendo em conta a especificidade e a singularidade do tema (contrato extraordinário) a Empresa B pretende tratar esta incerteza de forma separada uma vez que será essa a melhor abordagem face a todos os possíveis desfechos.

Tendo em conta a jurisprudência firmada relativamente a um caso semelhante, a Empresa entende que não é provável que as Autoridades Fiscais venham a aceitar a totalidade daquele tratamento (dedutibilidade integral do gasto).

Tendo em conta as diversas naturezas das componentes dos serviços contratados (e o respectivo preço) a Empresa B entende que a probabilidade associada a cada desfecho é aquela que se apresenta na tabela seguinte.

(Valores em Euros)	Montante adicional estimado	Probabilidade	Estimativa do valor esperado
Resultado 1 [gasto é aceite integralmente]	0	10%	-
Resultado 2 [gasto da componente X não é aceite]	500	10%	50
Resultado 3 [gasto da componente X e Y não é aceite]	800	25%	200
Resultado 4 [gasto da componente X e Y e Z não é aceite]	1.200	25%	300
Resultado 5 [gasto não é aceite integralmente]	1.500	30%	450
Total		100%	1.000

Baseando-se nas probabilidades dos diferentes desfechos possíveis, o Resultado 5 representaria a “*quantia mais provável*” de acordo com o método abordado discutido *supra*.

Contudo, e atendendo à dispersão da probabilidade por entre diferentes cenários, a Empresa B entende que o valor esperado de EUR 1.000 é aquele que melhor prevê o desfecho desta incerteza. As demonstrações financeiras da Empresa B irão assim reflectir o valor de EUR 1.000 para efeitos da mensuração da estimativa de imposto corrente.

Como se pode concluir, a utilização de

um ou de outro método produz resultados distintos: a utilização do método da “*quantia mais provável*” obrigaria a entidade a contabilizar a incerteza no montante de EUR 1.500 (como resultado do evento que tem maior probabilidade de ocorrer), ao passo que o método do “valor esperado” resultaria no reconhecimento de EUR 1.000 (como resultado da probabilidade ponderada de todos os eventos possíveis).

Atendendo às circunstâncias descritas, entendendo que o método que melhor se coadunaria com o objectivo e espírito da Interpretação seria a utilização do

método do “valor esperado” para este caso concreto. O método da “quantia mais provável” exigiria, a meu ver, uma maior concentração clara de probabilidade em torno do Resultado 5.

2.7. Alterações subsequentes e reavaliação

Uma entidade deverá reavaliar o julgamento ou estimativa utilizados quando existe uma alteração dos factos e circunstâncias ou nova informação. Exemplos de

mudanças nos factos ou circunstâncias podem incluir, mas não estão limitados, a:

- alterações legislativas;
- desenvolvimentos recentes relacionados com jurisprudência;
- novas orientações genéricas da Autoridade Tributária e Aduaneira; e,
- outros desenvolvimentos doutrinários.

Por outro lado, também deverá ser efectuado um acompanhamento regular dos períodos de caducidade, uma vez que o mesmo determinará a cessação do direito de uma autoridade fiscal em analisar ou reanalisar um tratamento fiscal incerto. A ausência de aprovação ou recusa de um tratamento fiscal por uma autoridade fiscal, considerada isoladamente, não é susceptível de constituir uma alteração dos factos e circunstâncias ou novas informações que afectem as apreciações e estimativas requeridas por esta Interpretação.¹⁸

2.8. Regras de transição da IFRIC 23

As entidades tiveram de aplicar esta Interpretação aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2019.¹⁹

No momento da aplicação inicial, uma entidade deveria aplicar esta Interpretação:

- aplicando retrospectivamente a IAS 8, se tal fosse possível sem recorrer a uma análise a posteriori; ou
- retrospectivamente, sendo o efeito cumulativo da aplicação inicial da Interpretação reconhecido à data da primeira aplicação (1 de Janeiro de 2019 para um período idêntico ao ano civil). Se uma entidade escolhesse esta abordagem para a transição, não deveria reexpressar a informação comparativa (31 de Dezembro de 2018).

2.9. Apresentação e divulgações

2.9.1. Apresentação

A IFRIC 23²⁰ requer que, quando exista incerteza quanto a um determinado tratamento fiscal, uma entidade reconheça

e mesure o seu activo ou passivo por impostos corrente ou diferido aplicando os requisitos da IAS 12 com base no lucro tributável (perda fiscal), na matéria colectável, nas perdas fiscais não utilizadas, nos créditos fiscais não utilizados e nas taxas de imposto determinados em aplicação desta Interpretação.

Importa notar que nem a IFRIC 23 ou a IAS 12 (para além do referido acima quanto à mensuração) contêm requisitos específicos sobre a apresentação de activos ou passivos relacionados com tratamentos fiscais incertos.

Neste caso, deveremos socorrer-nos do parágrafo 54 da IAS 1, que estabelece que *“a demonstração da posição financeira deve incluir linhas de itens que apresentem (...) (n) passivos e activos para imposto corrente, conforme definido na IAS 12 Impostos sobre o Rendimento; e”(o) passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos, conforme definido na IAS 12”*

Deste modo, aplicando a IAS 1, uma entidade terá de apresentar os passivos associados a tratamentos fiscais incertos como passivos para imposto corrente (parágrafo 54 (n)) ou imposto diferido (parágrafo 54 (o)) e os activos para tratamentos fiscais incertos como activos para imposto corrente (parágrafo 54 (n)) ou imposto diferido (parágrafo 54 (n)).

Ainda assim, cumpre notar que a IAS 1 refere expressamente que a norma não pretende prescrever a ordem ou formato em que a entidade apresenta os itens, e que o parágrafo 54 pretende simplesmente listar itens que são de natureza ou função suficientemente diferente para justificar a apresentação separada na demonstração da posição financeira.²¹

Adicionalmente, também refere a norma que uma entidade deve apresentar separadamente cada classe material de itens semelhantes e deve apresentar separadamente os itens de uma natureza ou função dissemelhante, a menos que sejam imateriais.²²

Neste sentido, parece ser possível defender que sempre que estejamos perante tratamentos fiscais incertos com valores materiais, deverá a entidade avaliar a sua apresentação separada, ou pelo menos indicar qual é a parte do gasto (ou rendimento) e passivo (ou activo) associado ao imposto corrente ou diferido respeitante a tratamentos fiscais incertos.²³

2.9.2. Divulgações

Quando existir incerteza quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento, uma entidade deve determinar se deverá divulgar as apreciações, pressupostos e estimativas subjacentes à determinação do tratamento fiscal em causa aplicando os parágrafos 122 e 125 a 129 da IAS 1.

Se uma entidade concluir que é provável que uma autoridade fiscal irá aceitar um tratamento fiscal incerto, a entidade deve determinar ainda assim se deverá divulgar o potencial efeito da incerteza como uma contingência de natureza fiscal aplicando o parágrafo 88 da IAS 12.

3. Comentário crítico aos principais impactos da IFRIC 23

Antes da publicação da IFRIC 23, era frequente encontrar-se posições diversas quanto aos impactos de tratamentos fiscais incertos nas demonstrações financeiras das entidades uma vez que a regra geral da IAS 37 não era clara sobre esta matéria.

Nesta medida, mais do que criar grandes inovações ao nível da forma de contabilização deste tipo de incertezas, a Interpretação, veio sobretudo trazer uma maior clareza quando à metodologia que deverá ser seguida para efeitos dos processos de relato financeiro das entidades.

“Nesta medida, mais do que criar grandes inovações ao nível da forma de contabilização deste tipo de incertezas, a Interpretação, veio sobretudo trazer uma maior clareza quando à metodologia que deverá ser seguida para efeitos dos processos de relato financeiro das entidades.”

A Interpretação combate a referida inconsistência que anteriormente se poderia verificar, através dos seguintes aspectos:

- define e uniformiza uma metodologia de contabilização das incertezas, afastando a possibilidade (pelo menos aparente) de continuar a aplicar a IAS 37 relativamente a incertezas relacionadas com imposto sobre o rendimento;
- estabelece, ao definir essa metodologia, um limite “*quantitativo*” inequívoco para avaliar o reconhecimento (uma abordagem probabilística “*more likely than not*”);
- esclarece que o risco de detecção por parte das Autoridades Fiscais não deve ser incorporado no processo de avaliação da necessidade de reconhecimento – isto é, o risco de detecção é para este efeito assumido como 100%.

Da recente Interpretação resultam igualmente dois aspectos que gostaria de destacar no contexto deste trabalho final. Em primeiro lugar, gostaria de destacar o facto de a IFRIC 23 vir mudar significativamente o paradigma da contabilização de activos fiscais contingentes, e em segundo, a Interpretação deixar ainda em aberto a contabilização das coimas e juros relativos a incertezas.

Descrevo de seguida cada um destes aspectos de uma forma mais detalhada.

3.1.1. O reconhecimento de activos por “imposto”

É importante salientar que o método estruturado de contabilização das incertezas que é estabelecido pela IFRIC 23 aplica-se tanto a responsabilidades e obrigações que possam dar origem a passivos, como a possíveis recebimentos que possam dar origem a activos ainda que contingentes.

Sobre os últimos, e anteriormente à IFRIC 23, algumas entidades aplicavam o requisito “*virtualmente certo*” aquando da contabilização de um possível reembolso com origem em disputas com as Autoridades Fiscais, significando que em muitos casos não era contabilizado qualquer activo até que o reembolso fosse aprovado pelas referidas autoridades.

Tal sucedia porque, nas entidades que aplicavam a IAS 37 relativamente, a

incerteza quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento, o reconhecimento de activos contingentes, estava sujeito à condição destes se tornarem “*virtualmente certos*”.²⁴

Agora, ao abrigo da recente Interpretação, as entidades terão de avaliar a probabilidade de as Autoridades Fiscais aceitarem o seu pedido, e se tal for provável, poderão nos termos da mesma metodologia “*more likely than not*”, reconhecer um activo desde logo. Parece assim cair o requisito “*virtualmente certo*”.

De facto, ao abrigo do novo normativo, parece ter-se alterado o paradigma assimétrico que existia anteriormente entre a contabilização de um passivo e um activo por imposto.

“De facto, ao abrigo do novo normativo, parece ter-se alterado o paradigma assimétrico que existia anteriormente entre a contabilização de um passivo e um activo por imposto.”

O reconhecimento de um activo por imposto exigiria um nível significativamente superior ao de um passivo por imposto.

Vejamos o exemplo seguinte que pretende ilustrar a contabilização deste tipo de incerteza.

Exemplo 2: Virtualmente certo vs provável

A XYZ Lda. tem subsidiárias a operar em diferentes jurisdições.

Numa das jurisdições, a subsidiária ABC., viu EUR10m de deduções ao seu lucro tributável serem recusadas pela autoridade tributária local. Para que possa ter o direito de contestar em tribunal, a sociedade em causa tem de liquidar pelo menos metade do montante em causa. A ABC e os seus assessores jurídicos entendem que as probabilidades de sucesso, isto é, de em tribunal ver confirmado o seu direito de deduzir aquele montante são de 70%.

Anteriormente (antes da IFRIC 23), o activo contingente não poderia ser reconhecido se o seu recebimento não fosse “*virtualmente certo*”, o que parece ocor-

rer no caso em concreto uma vez que o desfecho se encontra totalmente condicionado pela decisão do tribunal.²⁵

Agora (com a IFRIC 23), a XYZ Lda. poderá reconhecer uma conta a receber de imposto uma vez que considera provável que aquele tratamento fiscal (dedução) será aceite pelos tribunais – deixa de existir o crivo do “*virtualmente certo*”.

Deste modo, parece poder concluir-se que a IFRIC 23 aumenta a probabilidade de virem a ser reconhecidos activos por imposto, o que pode constituir também uma oportunidade para as entidades melhorarem o seu balanço.

3.1.2. O tratamento das coimas e dos juros

Outra das questões importantes que se coloca, e que, em alguns casos, poderá ter um impacto importante, depreende-se com o tratamento a conferir às coimas e aos juros, frequentemente impostos pelas Autoridades Fiscais quando há uma correcção relativamente a um determinado imposto.

Ora, os juros e as penalidades não se encontram expressamente previstos no âmbito da IAS 12 nem na IFRIC 23.

“Ora, os juros e as penalidades não se encontram expressamente previstos no âmbito da IAS 12 nem na IFRIC 23.”

Na sequência da aprovação da Interpretação, o *IFRS Interpretations Committee* discutiu a contabilização deste tema e considerou que não se trata de uma opção de política contabilística, mas ao invés de uma área de julgamento.²⁶

Com efeito, a entidade deve primeiro considerar se o juro ou a coima em causa são em si mesmo imposto sobre o rendimento (de acordo com a definição dada pela IAS 12), como se segue:²⁷

- se for imposto, então estão no âmbito da IAS 12 e, como tal, havendo incerteza, estarão no âmbito de aplicação da IFRIC 23; ou,
- caso contrário, estão no âmbito da IAS 37 e a IFRIC 23 não se aplica

independentemente de haver ou não incerteza.

O enquadramento supra determina a forma de apresentação (e mensuração) na demonstração dos resultados.

Com efeito, a apresentação dos juros e das coimas varia conforme a norma que seja aplicável à sua natureza:

- **se a IAS 37 for aplicável:** a apresentação será efectuada como outras provisões (passivos) na demonstra-

ção da posição financeira e como despesa operacional (coimas) e gastos de financiamento (juros) na demonstração dos resultados/de outro rendimento integral; ou,

- **se a IAS 12 for aplicável:** a apresentação será efectuada como imposto corrente e/ou diferido a pagar (passivos) na demonstração da posição financeira e como gasto de imposto na demonstração de resultados/de outro rendimento integral.²⁸

Assim, de acordo com o *IFRS Interpretations Committee* uma entidade deverá, com base nos factos e circunstâncias específicas, incluindo os fundamentos e princípios da própria legislação fiscal e procedimentos de correcção das Autoridades Fiscais, avaliar se os juros ou coimas são na sua natureza:

- **um gasto financeiro**, identificável separadamente, ou **uma despesa operacional**, e, portanto, não constituem imposto sobre o rendimen-



to – ex.: quando o juro e/ou as coimas surgem devido à entidade não entregar ou entregar em excesso o seu imposto sobre o rendimento (ou parte do mesmo), quer seja de forma deliberada para gerir a sua tesouraria, quase como se fosse outra qualquer operação comercial/financiamento, ou por lapso; ou

- parte integrante do tratamento fiscal, e por isso são em si mesmo **imposto sobre o rendimento** – ex.: quando uma entidade negocia um montante único com as Autoridades Fiscais como forma de resolver um tratamento fiscal incerto (cujo montante potencial incluiria juros e coimas).

Na maioria dos casos é expectável que os juros relacionados com o imposto sobre o rendimento se destinem a compensar as Autoridades Fiscais (ou as entidades) pelo valor temporal associado à falta (ou excesso) de pagamento do imposto sobre o rendimento.

Por outro lado, também se pode presumir que as coimas terão essencialmente um carácter sancionatório ou punitivo e como tal deverão ser desconsideradas do cômputo dos impostos que estão no domínio da IAS 12.

Ainda assim, em alguns casos pode ser mais difícil distinguir o montante de imposto e o montante de juro a pagar (ou a receber), se for acordado um pagamento único que não distinga qualquer uma das componentes.

Por exemplo, no contexto legal português, existem várias realidades de juros e coimas, para as quais as considerações supra poderão não ser tão óbvias.

Por um lado, temos coimas que dependem directamente do montante de IRC (sendo uma certa percentagem do mesmo), questionando-se, por isso, se o requisito exigido pela IAS 12 ser “baseado em lucros tributáveis” – tem de ser visto de uma forma directa ou indirecta.

Por outro, mesmo sobre os juros importa notar que, existem vários tipos de juros associados ao pagamento de IRC, colo-

cando-se igualmente dúvidas sobre a sua consideração ou não como imposto.

Por exemplo, atente-se ao caso dos juros compensatórios, os quais podem ser definidos como “tendo a natureza de uma verdadeira cláusula penal legal, aparecendo como um agravamento “ex lege” ao imposto, **sendo incluídos na liquidação deste e arrecadados juntamente com ele**, tendo os **mesmos prazos de cobrança** e estando **sujeitos ao mesmo período prescricional**, sobre ambos **podendo incidir o cálculo dos juros de mora** (cfr. art.º 83, do C.P.T.; art.º 35, da L.G.T.). Esta natureza dos juros compensatórios, **como componente da dívida global de imposto**. (...)”²⁹

Do exposto, parece poder defender-se que, pelo menos para algumas tipologias de juros, as mesmas revestem uma natureza que se assemelha mais a imposto (e como tal estão no âmbito da IAS 12) do que propriamente a uma qualquer remuneração por uma decisão de gestão financeira (o que justificaria o seu enquadramento na IAS 37).

4. Impacto no trabalho de auditoria

As incertezas relacionadas com os tratamentos em sede imposto sobre o rendi-

mento podem dar origem a riscos significativos de auditoria.

Com a introdução da IFRIC 23 foi necessário rever a conformidade de cada planeamento de auditoria, o respectivo modelo de avaliação do risco (e correspondentes respostas), bem como o respectivo relato.

Atendendo às diferentes fases de uma auditoria, o quadro seguinte foi preparado com o objectivo de resumir as principais considerações que deverão ser incorporadas no contexto do trabalho por forma a dar cumprimento às disposições da IFRIC 23.

Passos	Considerações de auditoria
Passo 1 Compreender os processos da entidade	<ul style="list-style-type: none"> Documentar o entendimento sobre quais são os processos e actividades concebidas pela entidade que são relevantes para efeitos da IFRIC 23. Neste contexto, é necessário compreender e documentar, por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> os processos de negócio associados ao imposto sobre o rendimento tendo em conta os requisitos impostos pela IFRIC 23; o ambiente de controlo interno relacionado com os temas fiscais; e a existência de uma estrutura de recursos humanos com conhecimento das matérias fiscais.
Passo 2 Identificar riscos de distorção material incluindo riscos significativos	<ul style="list-style-type: none"> A adopção da IFRIC 23 pode dar origem a novos riscos significativos, e a equipa de auditoria terá de ter em conta a probabilidade e magnitude de potenciais distorções. Neste sentido será importante avaliar, por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> a existência de regimes fiscais complexos a que a entidade esteja sujeita ou de benefícios fiscais automáticos que a entidade esteja a considerar no cálculo do seu imposto; a consideração de pressupostos significativos no cálculo do imposto sobre o rendimento e a complexidade dos ajustamentos fiscais realizados ao lucro tributável; e, a existência de tratamentos fiscais incertos já assumidos pela gestão da entidade (por exemplo em períodos anteriores) mas não reconhecidas nas demonstrações financeiras por se entender que não cumpriam o critério de reconhecimento.
Passo 3 Considerar envolver um especialista fiscal	<ul style="list-style-type: none"> Decorrente desta análise, a equipa de trabalho pode concluir pela necessidade de envolver um especialista, devendo para o efeito acordar o seu âmbito de trabalho nos termos da ISA 620 (ver secção seguinte).
Passo 4 Resposta aos riscos e documentação	<ul style="list-style-type: none"> Havendo um risco significativo, os procedimentos a realizar deverão incluir: <ul style="list-style-type: none"> testar a forma como a gestão da entidade tratou novas incertezas fiscais e monitorizar as que proveem de períodos anteriores, mesmo que não reconhecidas; avaliar a forma como a gestão considerou pressupostos ou desfechos alternativos relativamente à incerteza; teste de fiabilidade à base utilizada pela gestão nas estimativas.

4.1. Considerar envolver o especialista

Envolver um especialista fiscal nos termos da ISA 620 pode ser necessário para:

- confirmar ou identificar outros tratamentos fiscais incertos para além dos comunicados pela entidade;
- avaliar a probabilidade de as autoridades fiscais virem a aceitar determinado tratamento fiscal incerto;
- adequação do método de mensuração tendo em contas os tipos de desfechos da incerteza;

- revisão da apresentação e das divulgações; e,
- avaliar eventuais alterações de factos e circunstâncias relacionados com a incerteza.

4.2. A revisão da ISA 540

A ISA 540 revista (relativa a estimativas contabilísticas) veio exigir que o auditor realize procedimentos adicionais de compreensão e avaliação de riscos sobre as estimativas, estabelecer novas exigências quanto à obtenção de prova corroborativa e contraditória, e ainda reforçar a importância do cepticismo profissional.

Neste contexto, parece-me importante salientar que também a avaliação das incertezas fiscais pode ser impactada pelos novos requisitos da norma revista se se concluir que a sua contabilização possa ser classificada como uma “*estimativa contabilística*”.³⁰

Caso tal se verifique, os procedimentos descritos anteriormente a propósito da evidência necessária para suportar determinado reconhecimento (ver secção 2.5.1) poderão ter um papel decisivo de modo a poder satisfazer-se os novos requisitos, nomeadamente os relacionados com a obtenção de prova corroborativa e contraditória.

5. Casos práticos analisados

5.1. Impactos esperados

Tendo por base todo o exposto, a recente Interpretação poderia ter, no plano teórico, diversos impactos face aquele que era o tratamento anterior dominante, sobretudo quando comparado com entidades que avaliavam as incertezas em sede de imposto sobre o rendimento ao abrigo da IAS 37.

- **Reclassificações:** tendo em conta as clarificações efectuadas pela Interpretação, nomeadamente, que as incertezas em sede de imposto sobre o rendimento estão no âmbito da IAS 12, seria expectável observar reclas-

sificações de montantes oriundos de provisões para outros riscos e encargos (ou outras provisões) para contas de imposto a pagar (relativas a imposto corrente ou diferido);

- **Aumentos dos passivos e/ou activos:** a IFRIC 23 introduz orientações adicionais quanto à necessidade de ignorar o risco de detecção para efeitos da análise das incertezas por parte das Autoridades Fiscais bem como quanto à respectiva mensuração (clarifica a existência de dois métodos distintos). Julgo que estes factores poderiam aumentar o montante global de passivo por imposto através do reconhecimento de novos montantes de passivo para além do que já iria ser reclassificado e outras contas (conforme explicado supra). Por outro lado, com a apa-

rente desconsideração do requisito de “virtualmente certo”, será expectável, que se observe um aumento dos activos por imposto associados a incertezas.

- **Apresentação e divulgações:** com a maior visibilidade dos activos e passivos por imposto associados a incertezas, será expectável que as entidades efectuem mais divulgações (e mais detalhadas) sobre os factos, circunstâncias e pressupostos que sustentam determinado tratamento fiscal incerto.

Os impactos *supra* são visíveis nas demonstrações financeiras de diversas entidades, tanto as entidades sedeadas fora de Portugal como algumas entidades do PSI-20. Partilho de seguida alguma da informação recolhida.

5.2. Casos práticos de apresentação e divulgação encontrados fora de Portugal

Airbus SE

IFRIC 23 “Uncertainty over Income Tax Treatments”

In 2017, the IASB issued IFRIC 23 “Uncertainty over Income Tax Treatments”. The interpretation clarifies the recognition and measurement requirements when there is uncertainty over income tax treatments. In assessing the uncertainty, an entity shall consider whether it is probable that a taxation authority will accept the uncertain tax treatment.

The Company adopted the interpretation on 1 January 2019 and has elected to apply the limited exemption in IFRIC 23 relating to transition for classification and measurement, and accordingly has not restated comparative periods in the year of initial application. As a consequence, any adjustments to the carrying amounts of tax liabilities are recognised at the beginning of the reporting period, with the difference recognised in opening equity. The impact is € 122 million as at transition date.

In addition, the uncertain tax liabilities formerly included under provisions have been reclassified to current income tax liabilities for € 326 million

Prenod Ricard

2.1.2 IFRIC 23 “Uncertainty over Tax Treatments”

IFRIC 23 clarifies the recognition of uncertain tax positions relating to income taxes. The application of this interpretation has no impact on the value of the Group’s tax liabilities and involved the reclassification of €150 million from “Non-current provisions” to “Current tax liabilities” at 30 June 2019. The Group’s balance sheet at 30 June 2019 has been restated accordingly:

€ million	30/06/2019 Published	Impacts IFRIC 23	30/06/2019 Restated
Non-current provisions	420	(150)	269
Total non-current liabilities	10,185	(150)	10,034
Income taxes payable	157	150	307
Total current liabilities	4,676	150	4,826

Capita plc

2.6.4 Uncertain tax positions

The Group files income tax returns in several jurisdictions and some of these returns are open to, or subject to, tax authority audits or examinations. Tax returns contain matters that could be subject to differing interpretations of applicable tax laws and regulations and the resolution of tax positions, through negotiations with relevant tax authorities or through litigation, can take several years. Tax uncertainties are assessed throughout the year and specifically at the year-end with any associated provisions recognised considering the specific circumstances of each risk, including the merits of technical aspects, previous experience with tax authorities, recent tax law and if relevant, external specialist advice.

The Group has applied IFRIC 23 at 1 January 2019. IFRIC 23 addresses the accounting for income taxes when tax treatments involve uncertainty that affects the application of IAS 12 Income Taxes. The Group applies judgement in quantifying uncertainties over income tax treatments and has considered whether it should adjust its uncertain tax provisions in line with this new criteria. The Group has recognised the cumulative impact arising on transition within retained earnings on the initial date of application.

The effect on the Group of adopting IFRIC 23 as at 1 January 2019 is an increase in income tax receivable of £5.4m and a decrease in trade and other payables, due to interest, of £0.8m, resulting in an increase in net assets of £6.2m and a decrease in retained deficit of £6.2m.

In the current period, the Group has released £7.2m of provisions in respect of uncertain tax positions relating to tax expenses which are no longer considered likely to arise, due to expiry of statute of limitation. The release is reflected within the current income tax prior year adjustment.

While it is difficult to predict the ultimate outcome in some cases, the Group does not currently anticipate that there will be any material impact on the Group's financial position or results of operations in the next financial year.

Groupe PSA

<i>(in million euros)</i>	2019	2018	2017
Cash flows from operating activities of manufacturing and sales companies	1 110	2 022	74
Exchange differences	(40)	(37)	15
Change in the ineffective portion of currency options	35	(97)	28
Other changes	68	(281)	6
Change in working capital - Manufacturing and sales companies	1 173	1 607	123
Finance companies and Eliminations	(41)	54	(77)
Change in working capital in the statement of cash flows	1 132	1 661	46

In 2018, the Other changes (€281 million euros) mainly resulted from IFRIC 23 for € 264 million euros (reclassification of provision to corporate tax debt for € 88 million euros and additional corporate tax debt for uncertain tax position for € 176 million euros).

5.3. Casos práticos de apresentação e divulgação encontrados no PSI-20

NOS

Impactos da IFRIC 23 - Incertezas no tratamento de impostos sobre o rendimento

No seguimento da nova interpretação sobre a IAS 12 - Imposto sobre o rendimento, a NOS reavaliou todas as suas contingências e litígios fiscais, tendo em conta o disposto na IFRIC 23, não tendo surgido alterações às estimativas anteriormente efetuadas pela gestão, exceto quanto à reclassificação de Provisões (Notas 14 e 25) para Impostos a pagar, no montante de 43,4 milhões de euros.

A data de aprovação destas demonstrações financeiras, as normas e interpretações endossadas pela União Europeia, mas cuja aplicação obrigatória ocorre em exercícios económicos futuros são as seguintes:

- IAS 1 e IAS 8 (alteração), "Definição de material" (a aplicar nos exercícios que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2020). A intenção da alteração da norma é clarificar a definição de material e alinhar a definição usada nas normas internacionais de relato financeiro.
- Reforma da referência de taxa de juro (emitido a 26 de setembro de 2019, a aplicar nos exercícios que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2020). Esta reforma tem como intuito alterar os padrões de Instrumentos financeiros, previstos na IFRS 9 Instrumentos Financeiros, IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgações.

Amorim

Na sequência da entrada em vigor da IFRIC 23, a rubrica de impostos diferidos passivos passou a incluir as provisões para contingências fiscais no valor de 41,3 M€. Em setembro de 2019 o IFRS interpretation Committee publicou um documento em que concluiu que uma empresa é obrigada a apresentar passivos relativos a incerteza quanto aos tratamentos do imposto sobre o rendimento em imposto corrente ou imposto diferido. A Corticeira Amorim considera que tendo em conta o tratamento anterior (em que estes passivos eram apresentados como não correntes) e o facto de estes não virem a implicar uma transferência de recursos económicos no curto prazo, seria mais adequada a sua apresentação na rubrica de Impostos diferidos.

No exercício findo em 31 de dezembro de 2019, o movimento ocorrido em "Impostos diferidos passivos - contingências fiscais" corresponde à reclassificação de contingências fiscais em sede de IRC de rubrica de Provisões, decorrente da adoção do IFRIC 23 (nota 2 alínea a) do relatório anual).

Semapa

O Grupo, no que se refere à mensuração das posições fiscais incertas, tem em consideração o disposto na IFRIC 23 – 'Incerteza quanto aos impostos sobre o rendimento', nomeadamente na mensuração dos riscos e incertezas na definição da melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação, através da ponderação de todos os possíveis resultados por si controlados e respetivas probabilidades associadas.

Imposto reconhecido na demonstração dos resultados consolidados

Valores em Euros	2019	2018
Imposto corrente	(29.305.731)	(79.134.172)
Variação de posições fiscais incertas no período	32.108.767	6.153.550
Imposto diferido (Nota 6.2)	(26.692.165)	29.330.429
	(23.889.129)	(43.650.193)

Em 2019 e 2018 a rubrica *Variação de posições fiscais incertas* reflete um conjunto de reversões de provisões fiscais, em consequência do encerramento de alguns processos de inspeção fiscal e de decisões dos tribunais favoráveis ao Grupo.

Imposto reconhecido na demonstração da posição financeira consolidada

Valores em Euros	31-12-2019	31-12-2018
Ativo		
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC	19.842.307	1.091.659
Valores pendentes de reembolso (processos fiscais decididos a favor do grupo)	7.198.086	14.250.641
	27.040.393	15.342.300
Passivo		
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - IRC	4.057.165	36.837.380
Responsabilidades adicionais de imposto	52.491.460	24.938.625
	56.548.625	61.776.005

Decomposição da rubrica Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – IRC (líquido)

Valores em Euros	31-12-2019	31-12-2018
Imposto sobre o rendimento do período	29.073.170	81.632.415
Ajustamento cambial	63.443	(60.000)
Pagamentos por conta, especiais e adicionais por conta	(42.582.360)	(44.176.994)
Retenções na fonte a recuperar	(1.488.560)	(383.799)
IRC de períodos anteriores	(850.835)	(1.265.901)
	(15.785.142)	35.745.721

Posições fiscais incertas – passivos

Valores em Euros	2019	2018
Saldo no início do período	24.938.625	20.145.343
Aumentos	56.886	10.813.923
Reversões	(10.813.923)	-
Transferências (IFRIC 23)	47.565.601	-
Utilizações	(9.255.729)	(6.020.641)
Saldo no final do período	52.491.460	24.938.625
Montante reconhecido em resultados do período - (ganho) / perda	(32.108.767)	(6.153.550)

A Semapa parece ser a entidade com uma apresentação e divulgação mais detalhada – criando uma "linha" específica para o efeito na nota do imposto.³¹

5.4. Casos práticos de reconhecimento

A par com a pesquisa efectuada tendo por base a informação pública disponível, também é útil debruçar-nos sobre possíveis casos relacionadas com o reconhecimento, e que de resto incentivaram a realização deste trabalho.

5.4.1. Activo por imposto corrente relativo a um possível reembolso de IRC

Descrição da incerteza:	A Entidade X efectuou uma reclamação com vista a recuperar IRC em resultado da dedução pretendida de uma menos-valia apurada na venda de uma das suas subsidiárias a uma parte relacionada. O valor de venda encontra-se a ser desafiado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não sendo claro à data de realização do trabalho, qual seria o desfecho do mesmo, uma vez que aquela entidade pretende sustentar que existiu uma excessiva desvalorização face ao valor que figurava no balanço no final do período anterior.
Tratamento pretendido pela entidade:	A entidade pretende deduzir a respectiva menos-valia e obter o reembolso de IRC, que poderia ascender a um montante total de €6M.
Antecipar a posição das Autoridades Fiscais:	A entidade entendeu que de facto não é provável que consiga recuperar a totalidade do reembolso do IRC, apenas uma parte (pelos motivos abaixo).
- Autoridade Tributária e Aduaneira:	- Após uma primeira apreciação por parte das Autoridade Tributária e Aduaneira do caso em concreto, esta não veio colocar em causa o direito da entidade efectuar a respectiva dedução. Contudo havia algumas reticências quanto ao valor, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira apontado para 50% do valor de venda, o que se traduziria num reembolso de IRC de apenas € 2,9M.
- Tribunais:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de tema (valorização) tenha sido discutido.
- Outra doutrina:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de tema (valorização) tenha sido discutido.
Conclusão:	Avançar com o reconhecimento de um activo de imposto associado ao valor esperado de reembolso de IRC (nos termos abaixo).
- Reconhecimento	Reconhecer activo por imposto no montante de € 3.6M.
- Mensuração	Utilizar o método do valor esperado, uma vez que a entidade considerou que existiam diferentes desfechos: 20%*0 (não ter qualquer reembolso), 40%* €6M (ter reembolso total) e 40%* €2.9M (ter reembolso de €2.9M).

5.4.2. Activo por imposto diferido relativo a um possível crédito fiscal

Descrição da incerteza:	A Entidade Y efectuou contribuições para um Fundo de Capital de Risco que se destina a financiar empresas que promovam a actividade de Investigação & Desenvolvimento. A contribuição em si constitui despesa elegível para beneficiar do crédito fiscal, estando, contudo, o mesmo sujeito à apresentação de candidatura e conseqüente confirmação por parte de uma comissão certificadora.
Tratamento pretendido pela entidade:	A entidade pretende deduzir o crédito fiscal SIFIDE, no montante de € 825k, no período em que efectuou a respectiva contribuição.
Antecipar a posição das Autoridades Fiscais:	A entidade entende que cumpre todos os requisitos e é provável que a comissão certificadora venha a confirmar o respectivo crédito fiscal (pelos motivos abaixo).
- Autoridade Tributária e Aduaneira:	- Não se vislumbra de que forma a comissão certificadora (e posteriormente a Autoridade Tributária e Aduaneira) possa vir a recusar o respectivo crédito fiscal, uma vez que o mesmo resulta de um cálculo aritmético inequívoco e bem tipificado na lei.
- Tribunais:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de assunto tenha sido discutido.
- Outra doutrina:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de assunto tenha sido discutido.
Conclusão:	Avançar com o reconhecimento de um activo de imposto associado ao valor esperado do crédito fiscal (nos termos abaixo).
- Reconhecimento	Reconhecer activo por imposto no montante de € 825k.
- Mensuração	Utilizar o método do valor mais provável uma vez que a entidade entende que o desfecho desta incerteza será sempre binário (a comissão certificadora certificará a totalidade do montante, ou então não certifica qualquer valor).

5.4.3. Activo por imposto diferido relativo a prejuízos fiscais

Descrição da incerteza:	A Entidade Z foi recentemente adquirida e possuía a essa data prejuízos fiscais reportáveis oriundos de períodos anteriores. Tendo em conta a mudança em mais de 50% do seu capital social, a utilização daqueles prejuízos está sujeita a aprovação da Autoridade Tributária e Aduaneira com vista a confirmar a existência de razões económicas da operação.
Tratamento pretendido pela entidade:	A entidade pretende manter registado um activo relativo a imposto diferido sobre prejuízos fiscais no montante de € 1M.
Antecipar a posição das Autoridades Fiscais:	A entidade entende que é provável que as Autoridades fiscais venham a aceitar o direito ao reporte da totalidade dos prejuízos fiscais em causa (pelos motivos abaixo).
- Autoridade Tributária e Aduaneira:	- Como é procedimento habitual neste tipo de processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira já procedeu à inspecção tributária dos prejuízos fiscais em causa tendo concluído pela sua plenitude.
- Tribunais:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de assunto tenha sido discutido.
- Outra doutrina:	- Não existe um caso semelhante conhecido onde este tipo de assunto tenha sido discutido. Ainda assim, é prática habitual da Autoridade Tributária e Aduaneira decidir favoravelmente quando demonstrado o propósito económico da operação.
Conclusão:	Manter o reconhecimento de um activo de imposto associado ao valor dos prejuízos (nos termos abaixo).
- Reconhecimento	Reconhecer activo por imposto no montante de € 1M.
- Mensuração	Utilizar o método do valor mais provável uma vez que a entidade entende que o desfecho desta incerteza será sempre binário (a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitará a totalidade do montante, ou então não aceita qualquer valor).

6. Conclusão

A IFRIC 23 veio – sem sombra de dúvidas – contribuir para a uniformização dos requisitos de relato a adotar por parte das entidades, quando confrontadas com incertezas relacionadas com imposto sobre o rendimento.

Através da introdução de uma metodologia única de reconhecimento e mensuração, a IFRIC 23 melhorou o nível de compreensão e relevância das demonstrações financeiras para os seus utentes.

“Através da introdução de uma metodologia única de reconhecimento e mensuração, a IFRIC 23 melhorou o nível de compreensão e relevância das demonstrações financeiras para os seus utentes.”

Não obstante, por procedido às referidas clarificações, tal não significa que tenha diminuído o nível de julgamento necessário para a avaliação de cada um dos requisitos que são impostos.

A necessidade de julgamento é manifesta na abordagem probabilística “*more likely than not*”, na qual assenta o reconhecimento de qualquer passivo ou activo de imposto relacionado com um tratamento fiscal incerto.

Ao estabelecer esta abordagem única para activos e passivos, a IFRIC 23 parece afastar o anterior requisito “*virtualmente certo*” constante da IAS 37, o que pode permitir antecipar o reconhecimento de activos de imposto contingentes.

Ainda assim, subsistem algumas dúvidas quanto aos princípios norteadores que deverão ser considerados a propósito da contabilização de juros e coimas associados à incerteza relacionada com os impostos sobre o rendimento, já que o *IFRS Committee* não detalhou um critério claro e uniforme.

Sob ponto de vista do trabalho de auditoria, a IFRIC 23 veio confirmar a necessidade de implementar procedimentos de

avaliação do risco e, conseqüentemente, procedimentos de resposta ao risco sobre a forma como as empresas actuam perante possíveis incertezas.

“Sob ponto de vista do trabalho de auditoria, a IFRIC 23 veio confirmar a necessidade de implementar procedimentos de avaliação do risco e, conseqüentemente, procedimentos de resposta ao risco sobre a forma como as empresas actuam perante possíveis incertezas.”

É forçoso concluir que em muitos casos poderá ser necessário envolver um especialista em matérias fiscais e reforçar os requisitos de documentação tendo em conta a ISA 540 revista.

ABREVIATURAS

GAAP *Generally accepted accounting principles*
IAASB *International Auditing and Assurance Standards Board*
IAS *International Accounting Standards*
IASB *International Accounting Standards Board*
IFAC *International Federation of Accountants*
IFRS *International Financial Reporting Standards*
IFRIC *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
ISA *International Standards on Auditing*
KPMG KPMG & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A.
LGT Lei Geral Tributária
NCRF Norma Contabilística de Relato Financeiro
OROC Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ROC Revisor Oficial de Contas
SNC Sistema de Normalização Contabilística
SROC Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

NOTAS

1 Ver IAS 37, p. 5 (b).
2 Ver IFRIC 23, p. 6.
3 Sobre este aspecto importa salientar que deverá ser assumido que as Autoridades Fiscais possuem conhecimento total e recursos necessários para analisar o tratamento fiscal em causa. A este respeito ver a secção seguinte.
4 Ver IFRIC 23, p. 8.
5 Ver IAS 37, p. 23.
6 Ver IFRIC 23, p. 3, (b). Este aspecto parece-me relevante na medida em que seria “reduzido” resumir o desfecho da incerteza de determinado tratamento à forma como a entidade que administra os impostos o irá interpretar. Com efeito, existem vários tratamentos que, não obstante poderem vir a ser alvo de correcção por parte das Autoridades Fiscais, serão aceites em Tribunal.
7 Ver IFRIC 23, p. 9.
8 Ver IAS 37, p. 23. Importa notar que sempre que uma norma não trata directamente um assunto é frequente as entidades socorrerem-se de outras normas. Esta prática é consistente com os princípios existentes na estrutura conceptual e com as próprias disposições da IAS 8 sobre a “*Seleção e aplicação de políticas contabilísticas*” [Ver IAS 8, p. 11, (a)].
9 Este novo paradigma pode alterar a habitual nomenclatura utilizada por de graduação das incertezas fiscais entre “provável”, “possível” e “remoto”, passou a adoptar-se a graduação “provável” e “não provável” consistente com a abordagem “*more likely than not*” prevista na IFRIC 23.
10 Ver a este respeito o artigo 68.º da LGT.
11 Ver a este respeito o artigo 68.º-A da LGT.
12 A este respeito ver os comentários sobre o impacto da IFRIC 23 no trabalho de auditoria (Secção 4).
13 ASC 740 (p.10-25-6) do FASB.
14 Julgo importante salientar que apesar de a IFRIC 23 vir a clarificar um conjunto de matérias

relacionadas com incertezas relativamente às quais é frequente pensarmos apenas no lado do “passivo”, a Interpretação tem também impacto na avaliação de possíveis incertezas do lado do “activo”. Ver a este propósito a Secção 3.1.1.
15 Ver IFRIC 23, p. 11.
16 Conforme referido anteriormente, a entidade deverá assumir que as Autoridades fiscais, quando analisarem o tratamento terão pleno conhecimento e acesso a toda a informação relevante (risco de detecção de 100%).
17 Mais do que dois, ao contrário da lógica binária que o método do valor esperado pretende abranger.
18 Ver IFRIC 23, p. A3.
19 Foi permitida a aplicação mais cedo. Contudo caso uma entidade aplicasse esta Interpretação a um período anterior, deveria divulgar esse facto.
20 Ver IFRIC 23, p. 4.
21 Ver IAS 1, p. 57.
22 Ver IAS 1, p. 29.
23 O *IFRS Committee* parece ir ao encontro deste entendimento de acordo com o resumo do *Public Agenda Paper 10* de 17 de Setembro de 2019.
24 Ver IAS 1, p. 35. Apesar do conceito “virtualmente certo” não se encontrar definido na IAS 37, o mesmo sempre foi assumido como se referindo a um nível de probabilidade muito superior ao patamar de “provável”.
25 Importa neste contexto recordar que relativamente a outras realidades que não impostos sobre o rendimento, o requisito “virtualmente certo” imposto pela IAS 37 continua a ser necessário.
26 Ver resumo do *Public Agenda Paper 6* de Setembro de 2017 da reunião do *IFRS Interpretations Committee*.
27 Note-se que a IAS 12 (p. 2.) é relativamente parca quanto à definição de imposto, referindo apenas que “*inclui todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis*”. A redacção desta norma não indica expressamente se o cálculo do imposto tem de ser directamente, ou indirectamente, baseado no lucro tributável. É inequívoco que existem alguns tipos de impostos que estão intimamente ligados ao lucro tributável e por isso satisfazem a definição de imposto sobre o rendimento prevista na IAS 12, por exemplo a derrama municipal e estadual que é paga juntamente com o IRC. Quantos aos juros ou coimas a questão parece ser mais controversa.
28 Por último, importa também referir quanto à mensuração que, se o juro ou coima integrar a componente de imposto (sendo tratado como imposto ao abrigo da IAS 12), então o valor total não descontado será incluído no gasto de imposto do período. Já se o juro ou coima for tratado separadamente como despesa operacional, então o mesmo será mensurado pelo montante que seria exigível para liquidar a obrigação à data de relato sendo assim descontada para reflectir o valor temporal de dinheiro. Ver IAS 37, p. 45.
29 Ver Acórdão de 17 de Março de 2016 do TCA Sul no âmbito do processo n.º 09282/16 em que foi redator Joaquim Condesso.
30 É o próprio exemplo dado pelo parágrafo A.47 da ISA 540 revista - “*(...) julgamentos acerca do desfecho de litígios pendentes ou da quantia e momento de fluxos de caixa futuros dependentes de acontecimentos incertos a ocorrer (...)*” - que aparenta poder abranger este

tipo de incertezas em sede de imposto sobre o rendimento.
31 Ver discussão sobre este tema na secção da Apresentação e Divulgações.

BIBLIOGRAFIA

Livros e publicações

BAKKER, Anuschka e VAN DEN BER, TJEERD, *Tax Accounting - “Unravelling the Mystery of Income Taxes”* Second Revised Edition, IBFD, 2020.
Publicação EY “*IFRIC 23 brings uniformity in accounting for uncertain tax positions*”, 2020.
Publicação EY “*Applying IFRS - Accounting for the financial impact of natural disasters*”, Dezembro de 2017.
Publicação KPMG “*Accounting for Uncertainty in Income Taxes under IFRS and U.S. GAAP (assets.kpmg)*”, Outubro 2017.
Publicação KPMG “*Income tax exposures - IFRIC 23 my change how a company accounts for uncertain tax treatments*”, Junho 2017.
Publicação KPMG “*KPMG’s Insights into IFRS 2020/2021*”.
“*IAS 12 Income taxes - Interest and penalties*”, Staff paper - Agenda decision to finalize, IFRS Interpretations Committee meeting, Setembro 2017.
“*IAS 12 Income Taxes - Threshold of recognition of an asset on uncertain tax position*” Staff Paper - Project, IFRS Interpretations Committee meeting, Maio 2014.
“*Presentation of Liabilities or Assets Related to Uncertain Tax Treatments (IAS 1)*”, Staff paper - Agenda decision to finalize, IFRS Interpretations Committee meeting, Setembro 2019.

Normativos

IFRIC 23.pdf (oroc.pt)
IAS 1.pdf (oroc.pt)
IAS 12.pdf (oroc.pt)
IAS 37.pdf (oroc.pt)

Relatórios e Contas (R&C) consultados

R&C NOS (https://www.nos.pt/institucional/Documents/Reportes%20Financeiros/NOS_FY19_Relatorio_Contas_PT_Final.pdf)
R&C Amorim (https://www.amorim.com/xms/files/v1/Investidores/5_Relatorio_e_Contas_Amorim_RC_21Mai_web.pdf)
R&C Semapa (<https://www.semapa.pt/sites/default/files/comunicados/RC%20Semapa%202019.pdf>)
R&C CTT (<https://relatoriointegrado2020.ctt.pt/pt/home>)
R&C Airbus (Airbus-LG-Financial-Statements-2019 (1).pdf)
R&C Pernod Ricard (consolidated_financial_statements_fy20.pdf (pernod-ricard.com))
R&C Capital Plc (Capita Annual Report 2019 (capita-sss.com))
R&C PSA Groupe (Groupe-PSA-Annual-report-2019-incl.-auditors-report (1).pdf)

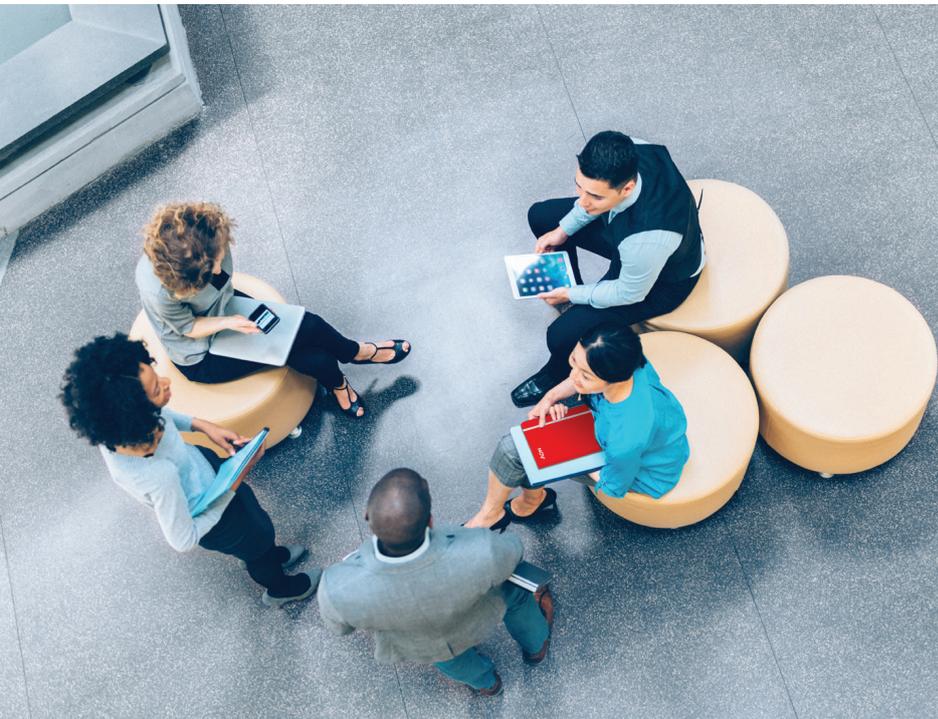
[Este documento foi escrito de acordo com a antiga ortografia]



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



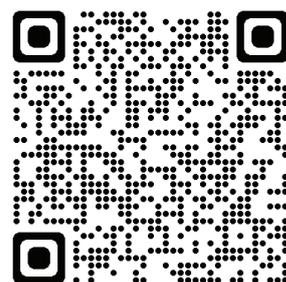
TECNOLOGIA



SHOPPING



LAZER

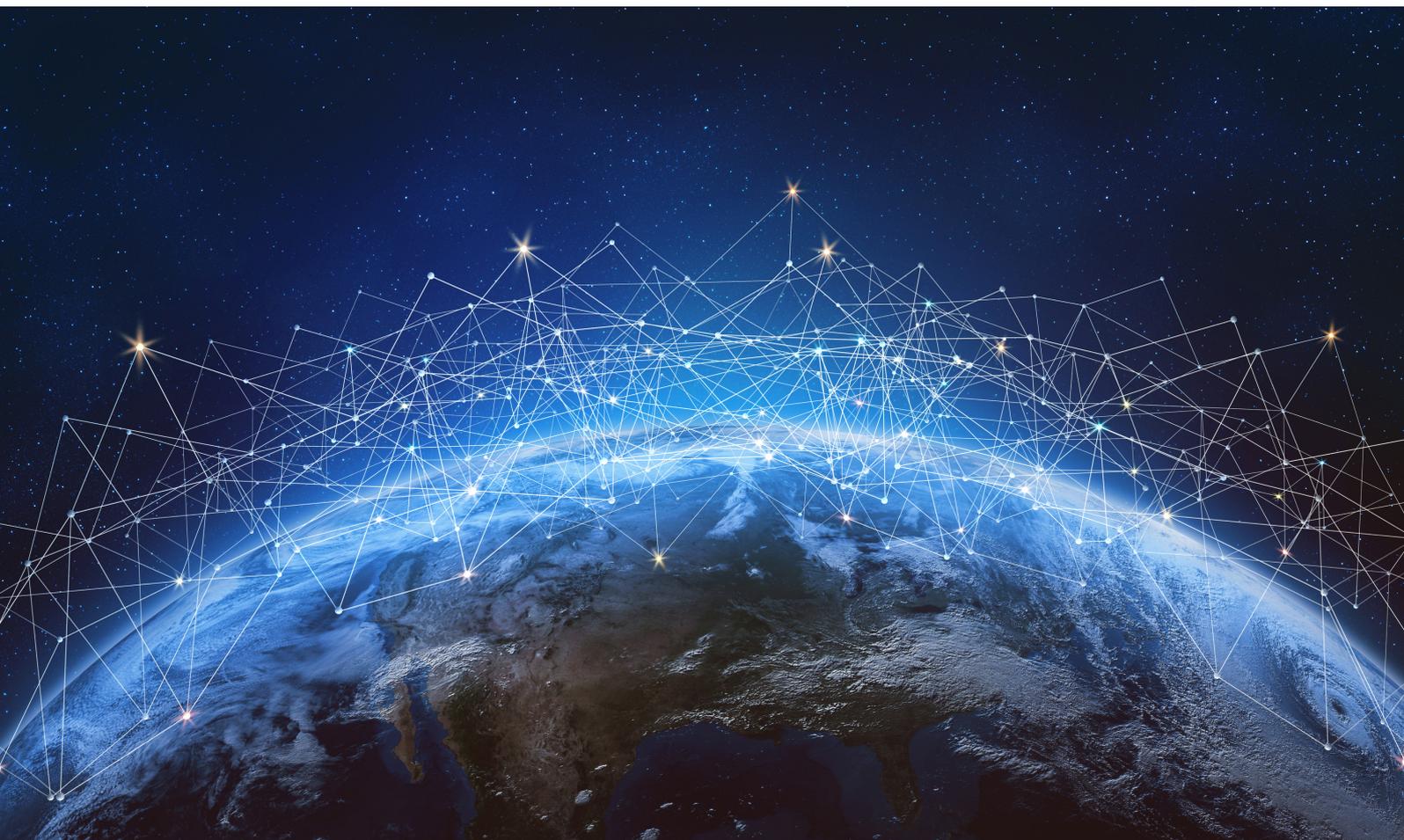


COMO ADERIR

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



Direito



Diogo Pessoa

DOUTORANDO EM DIREITO NA ESCOLA DE LISBOA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Orientação Técnica n.º 4 da CNC – Brevíssimo Apontamento

Introdução

No passado dia 12 de janeiro foi publicado em Diário da República o Decreto-Lei n.º 11/2022, que aprovou, no nosso ordenamento jurídico, o *regime jurídico dos empréstimos participativos*.

No seguimento desse Decreto-Lei tivemos já oportunidade de tecer algumas consi-

derações¹ sobre os méritos e deméritos que vemos em tal diploma. Ainda nessa sede, aliás, fizemos referência à Orientação Técnica N.º 4 da CNC, aprovada em 21.01.2022, que se debruçou sobre tal figura. Porém, numa análise mais desenvolvida, cremos que tal orientação técnica merece uma reflexão adicional, que não foi por nós contemplada em tal artigo,

e de que agora vimos, neste brevíssimo escrito, dar nota.

A OT

A orientação técnica é bastante enxuta no seu conteúdo. Com efeito, começando por fazer uma descrição sintética do diploma legislativo, dá nota de que,



tendo havido dúvidas, a CNC pretende vir esclarecer que é aplicável, à contabilização destes empréstimos, a NCRF 27. Só esta afirmação, note-se, é em si mesma relevante, porquanto reforça o afastamento das dúvidas que pudessem existir² sobre se a expressão presente no artigo 2.º, n.º 2 deste Decreto-Lei, «para efeitos da legislação comercial» incluiria, ou não, os efeitos contabilísticos. Parece resultar claro que não. O que, porém, se pretende abranger com tal expressão é, pelo contrário, tudo menos claro, remetendo-se, para esse efeito, para o já por nós escrito.

Sucedo, porém, que a OT logo acrescenta o seguinte: «Por exemplo, atenta a eventual opção de conversão em capital social, dispõe o parágrafo 21 da NCRF 27 que», seguindo-se uma reprodução da referida NCRF.

Ora, salvo o devido respeito, cremos que este parágrafo não é, no caso concreto, aplicável, o que sustentamos nos termos seguintes:

O parágrafo 21 aplica-se a instrumentos compostos, isto é, instrumentos que combinem, diz o próprio parágrafo, «instrumentos de capital próprio com passivos financeiros», pelo que só estaremos perante a hipótese de tal parágrafo se o instrumento, em concreto, combinar instrumentos de ambos os tipos.

A dimensão do *empréstimo participativo*, enquanto gerador de uma obrigação, a cargo da entidade *devedora*, de pagar uma quantia em dinheiro, apresenta-se como um passivo financeiro, ainda que a sua exigibilidade esteja dependente da existência de lucros distribuíveis. Com efeito, a contingência da existência de lucros, facto que a entidade não controla, não exclui a natureza de passivo financeiro³.

No entanto, e no entender da CNC, a *eventual opção de conversão em capital social* configuraria um instrumento de capital próprio, pois que só assim faria sentido a mobilização de tal parágrafo. E é este entendimento que não podemos acompanhar.

Uma opção atribuída ao titular de um instrumento financeiro, de converter um direito de crédito de que dispõe sobre a entidade em instrumentos de capital próprio de tal entidade, só é um instrumento de capital próprio se não cumprir os requisitos previstos na NCRF 27 (e a resultado diferente não se chega pela IAS 32) para ser um passivo financeiro, a saber: «b) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja: i) Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instru-

mentos de capital próprio da própria entidade; ou ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade».

A este propósito, o parágrafo 29 da IAS 32, tal como adotada na UE, refere que «Uma entidade reconhece separadamente os componentes de um instrumento financeiro que a) crie um passivo financeiro na entidade e b) conceda uma opção ao detentor do instrumento para o converter num instrumento de capital próprio da entidade. Por exemplo, uma obrigação ou instrumento similar convertível pelo emitente num número fixo de acções ordinárias da entidade é um instrumento financeiro composto. Do ponto de vista da entidade, tal instrumento compreende dois componentes: um passivo financeiro (um acordo contratual para entregar dinheiro ou outro activo financeiro) e um instrumento de capital próprio (uma opção *call* concedendo ao detentor o direito, por um período de tempo especificado, de o converter num número fixo de acções ordinárias da entidade). O efeito económico de emitir tal instrumento é substancialmente o mesmo que emitir simultaneamente um instrumento de dívida com



uma cláusula de liquidação antecipada e *warrants* de compra de ações ordinárias, ou que emitir um instrumento de dívida com *warrants* destacáveis de compra de ações».

Ora, não é em vão que a IAS usa um *número fixo* de ações ordinárias no seu exemplo.

A esta luz, cumpre ver que, salvo melhor opinião, o regime jurídico dos empréstimos participativos não prevê a possibilidade de conversão num número fixo de instrumentos de capital social, mas, outrossim, a possibilidade de conversão num número necessariamente variável de instrumentos de capital social da entidade emitente. Vejamos.

O artigo 15.º, n.º 2, c) começa por fazer referência a um rácio de conversão do empréstimo em capital social. A este

propósito, refira-se que o artigo 15.º, n.º 4 permite, em certos casos, a não aplicação dos artigos 15.º a 20.º (não assim do 21.º) do Decreto-Lei.

Porém, o artigo 21.º, com a epígrafe “Efetivação da conversão em capital social”, prevê, no número 2, uma regra da maior importância, e que nos parece imperativa: «A participação no capital social do mutuário decorrente da conversão do empréstimo participativo é proporcional ao valor do empréstimo não pago, ao abrigo do artigo 10.º, acrescido do valor nominal das remunerações que não hajam sido pagas por força do disposto no artigo 9.º, relativamente ao capital próprio do mutuário nas últimas contas aprovadas, o qual deve incluir, para efeitos deste cálculo, o valor total dos empréstimos participativos contraídos».

Assim, não só o parágrafo da NCRF 27 apenas teria aplicação se e apenas se a possibilidade de conversão o fosse num número fixo de instrumentos de capital próprio como, salvo melhor opinião, esse cenário é, à luz do artigo 21.º, n.º 2 do Decreto-Lei, impossível, porquanto o número de instrumentos de capital social a entregar ao *futuro sócio* há de ser um tal que lhe permita ficar com ações representativas da mesma percentagem do capital social que os seus créditos representavam no capital próprio da entidade, assim resultando claro que o número de instrumentos de capital social a entregar é, necessariamente, variável e não fixo.

Conclusão

A esta luz, não acompanhamos, salvo o devido respeito, a referência vertida na OT n.º 4 ao parágrafo 21 da NCRF 27 porquanto não só tal referência apenas seria de fazer com a salvaguarda de que a conversão prevista o tem de ser num número fixo de instrumentos de capital social como, além disso, nos parece que o regime jurídico dos empréstimos participativos prevê um critério imperativo de conversão, num número necessariamente variável de instrumentos de capital social, o que faz com que, em síntese, no que respeita à hipótese de conversão, estejamos perante um passivo financeiro, e não um instrumento de capital próprio.

NOTAS

1 PESSOA, DIAGO, *The New Portuguese Framework of Participative Loans – Some Questions and Perplexities*, disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4042047

2 Mas que a nosso ver sempre seriam afastadas pelo próprio preâmbulo do diploma. Com efeito, é para nós claro que se extrai do preâmbulo que o legislador não pretendeu consagrar um regime especial de contabilização destes empréstimos. Aliás, se não resultasse tal do próprio diploma, também não seria por certo uma Orientação Técnica da CNC a ter *força jurídica* para interpretar um ato que, nos termos do artigo 112.º da Constituição da República Portuguesa, é legislativo.

3 Só assim não seria, e ignorando agora a possibilidade de conversão, se todos os pagamentos estivessem sujeitos a deliberação prévia do mutuário, dando-lhe a possibilidade de pagar se e quando quisesse, sem que daí emergisse uma possibilidade de conversão.



Extrato de “Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II”

Momento de leitura

“Changing codes, tightening laws, more disclosures, more control, additional software programs, additional reports....These new legal and initiative requirements against fraud, unfortunately, didn’t stop it in the business world. The solutions we have built on the “fraud triangle” in the business world for years couldn’t help decreasing fraud. Accepted fraud triangle in management and business with the corners; Negative Pressure, Unethical Rationalization, Unsufficient Control-Auditing should be redesign again as Fraud Quadrangle with a new corner named “Moral Erosion”. It’s time to talk about “Behavioral Fraud”, which is new but trending research area in academia.”

Extrato de “Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II” de Kıymet Tunca Çalıyurt, Springer 2021

Formação contínua

As implicações da pandemia tiveram um efeito significativo na forma de ensino, não só académico, mas também nas formações que diversas entidades (públicas e privadas) disponibilizam ao mercado. O sistema de ensino presencial deu lugar ao remoto, o que levou à necessidade de (re)pensar a forma de ensinar, de aprender e de avaliar.

Passados os efeitos mais gravosos da pandemia, verificamos que o ensino à distância (EAD) se afirmou como uma alternativa viável, não só para ultrapassar os constrangimentos de mobilidade impostos pela pandemia, mas também numa melhoria na gestão de tempo e permitindo chegar a cada vez mais participantes. No entanto, um aspeto positivo é inegável: tem permitido que profissionais fora das cidades de Lisboa e Porto possam assistir a um maior número de formações, melhorando desta forma não só a adesão mas também os seus *skills* profissionais.

Desde setembro de 2021, que inserimos nos questionários de avaliação das formações, a questão sobre o grau de preferência da formação em sistema *on-line* ou presencial. Das quase 1.300 respostas obtidas entre setembro e dezembro de 2021, cerca de 83% manifestaram a sua preferência pelo ensino à distância (EAD), em detrimento dos 17% para a formação presencial.

No plano de formação para 2022, o Conselho Diretivo planeou o regresso gradual às formações presenciais, numa primeira fase e posteriormente num sistema híbrido indo ao encontro de uma nova realidade e da vontade de todos os colegas.

A Academia OROC manter-se-á em regime presencial, dada a natureza da mesma, pois cremos que toda a dinâmica associado às formações presenciais contribuiria para melhorar o sucesso na compreensão e interiorização das matérias, exigindo maior interação entre formador e formando. O objetivo não é substituir gradativamente um método pelo outro, mas sim explorar as vantagens de cada um deles.

Relativamente ao curso das ISAS, que inicialmente abrimos como presencial, dado que o número de inscrições na forma presencial foi manifestamente baixo, alteramos para o à distância, que obteve adesão imediata.

Por outro lado, o *feedback* que temos tido por parte dos nossos formadores é de pouca interatividade e participação dos formandos, que mantêm as suas câmaras desligadas, o que dificulta a perceção da forma como está a decorrer a sessão e se as matérias estão a ser transmitidas de forma eficiente e adequada ou se existem aspetos que careçam de maior detalhe e reflexão.

Efetivamente o ensino presencial permite maior contacto, maior partilha de experiências, e, sem dúvida, um maior trabalho ao nível da comunicação mas julgamos que devem existir boas práticas relativamente ao sistema à distância.

É, pois, importante, que se retomem as formações presenciais, continuando a dar oportunidade de participação aos profissionais que não estejam próximos dos polos de Lisboa e Porto, através de um sistema híbrido. A interação, comunicação, partilha de experiências é muito importante entre Colegas, especialmente nestes tempos conturbados em que atravessa a profissão.

Neste segundo trimestre do ano, fez-se uma aposta em temas relacionados com o Código das Sociedades Comerciais, repartido em várias sessões, bem assim, na reedição do Curso sobre Normas Internacionais de Auditoria, sublinhando as recentes alterações, nomeadamente na ISA 315. Outro dos temas abordados, e que vem merecendo a nossa preocupação, foram as novas normas internacionais sobre o Sistema de Gestão da Qualidade (ISQM), o qual merecerá, certamente, a nossa atenção no decurso do segundo semestre deste ano.

Aproveitamos para solicitar a todos os colegas que 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 dformação@oroc.pt.

Publicamos ainda, o mapa com o plano de formação relativa a este trimestre. As informações relativas às ações de formação a decorrer podem ser consultadas no nosso *site* em www.oroc.pt.

Plano de Formação Contínua

2022

	abr	mai	jun
Auditoria			
Auditoria - ISAs			
Fraude e branqueamento de capitais			
Abordagem da auditoria nas administrações públicas e GAT 18			
GAT 19 - Programas abrangidos pelo PT2020			
Auditoria - Curso ISAs (formação presencial)			
1 - Aspectos gerais de auditoria			
2 - Planeamento de auditoria			
3 - Materialidade e resposta ao risco			
4 - Prova de auditoria I			
Auditoria - ISAE, ISRS, ISRM			
Trabalhos de garantia de fiabilidade (ISAE 3000) e procedimentos acordados (ISRS 4400)			
Auditoria - Análise de Dados			
Introdução ao Power BI – Construção de Dashboards - nível 1			
Introdução ao Power BI – Construção de Dashboards - nível 2			
Excel PowerQuery - importação e tratamento de dados			
Excel - Análise de dados e construção de tabelas dinâmicas			
Outlook			
Auditoria - Qualidade e Organização			
SICQ 3 - Responsabilidade pela monitorização das políticas e procedimentos de controlo de qualidade			
ISQM 1 e ISQM 2			
Comissões de auditoria e os outros órgãos de fiscalização			
Auditoria - Ética e Outras Matérias Regulamentares			
Código de Ética - análises de casos			
Quadro normativo de controlo interno - Aviso nº 3/2020			
Prevenção de branqueamento de capitais - os controlos internos que os ROC's devem adotar			
O Imobiliário e o risco de Branqueamento de Capitais – o papel do ROC			
Contabilidade e Relato Financeiro			
Impostos diferidos			
NCP 26 - Contabilidade Orçamental			
Fiscalidade			
Operações intracomunitárias com alterações às vendas à distância e às vendas à consignação			
Imposto do Selo - operações financeiras e de garantia			
Organização da documentação fiscal dos preços de transferência			
Regime de transparência fiscal			
Declaração Modelo 22			
DAC 6: comunicação obrigatória às autoridades fiscais de mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal			
Fiscalidade internacional das pessoas coletivas			
Regime Especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS)			
IVA nas operações imobiliárias			
Direito			
PER / PEV			
CSC			
Crimes societários			
Fit and proper – Banco de Portugal, Banco Central Europeu e CMVM			
Outras Matérias			
Avaliação de empresas através de modelos DCF e múltiplos			
Regularização de criptoativos			
Gestão financeira / Corporate Governance - princípios gerais			



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



O período de candidaturas para o concurso de atribuição do Prémio Gastambide Fernandes decorre entre o dia 1 de abril e o dia 30 de setembro de 2022.

As candidaturas devem ser apresentadas nos termos do Regulamento que se encontra disponível no site da Ordem em www.oroc.pt