



PALACETE DO SALITRE

Sede da **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**



Número

106

Auditoria

A derrogação dos controlos pela gestão no âmbito da avaliação do risco de distorção material

Jorge Ribeiro da Silva

Auditoria

ISA 315 (Revista 2019) - impactos e desafios na adoção

Rafaela Teixeira Militão





ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



O Revisor Oficial de Contas

é um profissional que desempenha as suas funções de forma rigorosa, baseado em princípios éticos, objetivos e de independência, contribuindo para a credibilização da informação financeira e protegendo o interesse público.

 @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

Sumário

Editorial

Virgílio Macedo
P.02

Em Foco

**PALACETE DO SALITRE
SEDE DA ORDEM DOS
REVISORES**
P.04

Notícias

P.20

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

P.30



Auditoria

**A derrogação dos controlos
pela gestão no âmbito
da avaliação do risco de
distorção material**

Jorge Ribeiro da Silva
P.34

Auditoria

**ISA 315 (Revista 2019)
- impactos e desafios
na adoção**

Rafaela Teixeira Militão
P.44

Momento de Leitura

P.58

Formação

P.59

DIRETOR: Fernando Virgílio Macedo

DIRETOR ADJUNTO: Rui Pinho

COORDENADOR: Mário Freire

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Avelino Antão e Paulo Alves

REDAÇÃO E SECRETARIADO: Filipa Gonçalves e Sandra Rita

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Rua do Salitre n.º 51 | 1250-198 LISBOA | 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: TCBDESIGN.PT

PRODUÇÃO: 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 1750 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:



Editorial

Virgílio Macedo

Bastonário



A **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** faz este ano **meio século de história!**

Cinquenta anos da sua existência, no ano em que Portugal comemora também os 50 anos de democracia. Não será coincidência.

A profissão de revisor oficial de contas nasceu a 3 de janeiro de 1972, e apenas em dois anos estavam inscritos revisores em número suficiente para permitir, que o Governo da República Portuguesa, pelos Ministros da Justiça e das Finanças, aprovasse a publicação, da **Portaria n.º 83/1974, de 6 de fevereiro, que veio declarar constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC).**

A primeira Assembleia Geral da Câmara dos Revisores ocorreu a 1 março de 1974, poucos dias antes de o País assistir ao momento mais alto da História de Portugal: o 25 de abril! Muitos dos revisores oficiais de contas acompanharam a concretização da vontade coletiva de pôr fim a 48 anos da ditadura e à Guerra Colonial, acabar com o atraso em que o País se encontrava e construir um regime de liberdade e democracia para o povo português.

Um dos marcos mais relevantes para a autonomia da profissão foi assinalado com a publicação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, que alterou a designação de Câmara dos ROC para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Durante o processo revolucionário e até aos nossos dias, a profissão conquistou a credibilidade e reconhecimento na sociedade civil, no tecido empresarial e no seio do poder político, em defesa do interesse público. Foi com a Revolução dos Cravos que se afirmou a soberania e a independência nacionais.

Foi com o trabalho e dedicação dos nossos pioneiros que se declarou constituída aquela que hoje é a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, consagrando os nossos valores de Integridade, Competência e Independência.

Em 2024, ano em que assinalamos o 50.º aniversário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, temos reconhecida uma profissão garante da qualidade do exercício das funções de interesse público em Portugal. É, por isso, um orgulho para mim, na qualidade de Bastonário e Presidente do Conselho Diretivo, passados **52 anos de profissão** e **comemorar o 50.º aniversário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.** Também terminamos este ano com o processo de requalificação da nossa sede, pela mão do arquiteto Pedro Vaz, doutorado em Conservação e Restauro. Trinta anos depois da sua aquisição na Rua do Salitre, cumprimos o projeto de requalificação do agora remodelado **"Palacete do Salitre"**, conferindo ao edifício a nobreza e dignidade que se impõe a tão nobre Ordem Profissional. Defendemos sempre que manter a sede implicava acima de tudo, respeitar o legado, o património e as qualidades artísticas únicas e ímpares do Palacete sede. Permanecer hoje nesta sede, símbolo de tanta história, é reconhecer a dignidade e a nobreza em linha com a importância da nossa profissão. Convido-vos a percorrer as páginas desta edição e a vir conhecer o renovado Palacete do Salitre, que a todos nos enche de orgulho.

AON



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Na Aon desenvolvemos soluções que protegem o seu negócio de ameaças cibernéticas.



Serviços
em caso de
incidente



Danos
próprios



Responsabilidade
Civil em caso de
reclamações de
terceiros

Contacte-nos através de oroc.seguros@aon.pt



Em foco

PALACETE DO SALITRE

SEDE DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS



O atual edifício da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, adquirido por esta Ordem Profissional em 1984 e desde esta data a sua sede oficial, corresponde a um palacete urbano de gosto eclético do século XIX, produto de duas propriedades.

A edificação confina com um arruamento denominada originalmente como Rua da Palmeira ou dos Cartuxos, nome recebido da Horta da Palmeira onde estava instalado o Hospício do Monte Olivete, dos Frades Cartuxos de S. Bruno.

A partir de 1665, surge a denominação atual, com origem nas nitreiras (de onde se extraía o nitrato de potássio, também designado por salitre) existentes na horta dos frades cartuxos. Estas áreas seriam espaços de conventos e hortas dos arrabaldes da estrutura inicial da cidade, cujo crescimento se dá a partir da colina do castelo.

O terramoto de 1 de novembro de 1755, as prioridades da arquitectura ganham um sentido mais pragmático de modo a fazer frente à rápida reconstrução da baixa lisboeta. Dom José I, entrega os destinos

da capital nas mãos de Sebastião José de Carvalho e Melo, conhecido por Marquês de Pombal, que organizara uma equipa de arquitectos e engenheiros militares como Eugénio dos Santos, Manuel da Maia e Carlos Mardel, para reconstruirmos a cidade abalada. Despótico, mas atuante, Marquês de Pombal no papel de Ministro das Obras Públicas, recusa a deslocação do centro da cidade para Belém e impõe uma série de reformas para melhorar a construção e aumentar a sua resposta a futuros sismos na mesma área da Baixa, tudo integrado num amplo projeto de pré-fabricação de múltiplos elementos construtivos. Os prédios são limitados a quatro pisos de altura, mais a loja no piso térreo e as águas-furtadas na cobertura.

Existiu uma arquitectura de pendor utilitário definiu um momento fulcral e inovador da arquitectura portuguesa e estabeleceu-se como modelo construtivo até ao primeiro quartel do século XX.

Nos finais do século XIX, o crescimento da cidade vira-se para norte, com a abertura de dois eixos de expansão: a Avenida da Liberdade (1879) e Avenida Almirante Reis (1900).

A zona baixa da Rua do Salitre era já, desde o século XVIII, uma zona boémia e de diversão, onde pontuavam o Teatro do Salitre e o tauródromo desde 1777 (ambos demolidos com a abertura da Avenida da Liberdade),

uma praça de Touros de 1790, bem como instalações de circos (demolidos em 1875), botequins e bilhares (Fig.1).

Todavia, é do Jardim Botânico que advém o contexto de Zona Especial de Proteção que incide sobre o edifício da sede da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.



Fig. 1: Planta de Rua do Salitre em 1857, levantamento de Filipe Folque, com a Praça de Touros edificada em 1790.

Estado de Conservação do Edifício até 2023

O edifício sede da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas corresponde à união de dois palacetes urbanos e revivalista do século XIX, de dimensões desiguais (com os números 51 o maior e 53 o menor), ambos paradigmáticos das características enunciadas.

A fachada confinante com a Rua do Salitre assume a soma das duas fachadas originais, onde a identidade de cada edifício se mantém independente, separada por cunhais de remate (Fig. 2).

As duas portas dos números 51 e 53, assumem-se em madeira envernizada, maciças com almofadas profundas, oxidadas pelo tempo de exposição à luz solar.

O alçado tardoz, confrontado com o quadrante sul, abre-se sobre um logradouro ajardinado pertencente ao lote. Os alçados dos dois edifícios são revestidos a azulejos, numa linguagem mais vernacular, com desenho de cantarias mais correntes, com cunhais e cimalthas em reboco pintado.



Fig. 2: Alçado para a Rua do Salitre, resultado de dois edifícios confinantes

A outra metade, na zona mais baixa da Rua do Salitre, apresenta uma cave com acesso térreo pelo jardim a tardoz. Nesta cave existe um espaço de auditório com um palco sobrelevado e mesas dispostas em sala de aula, utilizado pela Ordem para reuniões, conferências e ações de formação.

O piso térreo (Piso 0) é servido por duas portas a partir da Rua do Salitre.

No piso 0, encontra-se o primeiro vestíbulo da casa onde pousa a escada principal, no seu desenvolvimento helicoidal nascido no piso nobre, desenrolando-se ao longo da parede curva que transporta a escada até ao piso térreo.

Confinantes com a Rua do Salitre, localizam-se cinco gabinetes de dimensões que variam entre os 14,60m² e os 36,50m², ocupados por vários serviços da Ordem de cariz eminentemente administrativo.

No mesmo piso, e ao lado da biblioteca, existem dois espaços mais compartimentados. O primeiro é uma pequena capela, ricamente ornamentada, com trabalho decorativo focalizado num altar lateral.

O segundo espaço corresponde às instalações sanitárias, divididas por um vestíbulo e dois sanitários separados por género, espaços amplamente forrados a azulejos mouriscos, com múltiplas geometrias profusamente coloridas.

Um corredor longitudinal divide os espaços virados ao alçado norte, principal, confrontado com a Rua do Salitre, dos espaços virados a sul, confrontados com jardim. Este corredor implanta-se ao centro da planta e termina em duas caixas de escadas, uma em cada extremo da cada planta. Estes corredores apresentavam tetos falsos em placas de MDF, muito deselegantes, com as armaduras de iluminação encastrada sem requinte.

No piso nobre (piso 1) repete-se a organização geral, um corredor longitudinal divide os espaços longitudinalmente, virados ao alçado norte e à Rua do Salitre, dos espaços virados a Sul, confrontados com jardim.

Para o alçado principal estão dispostos cinco gabinetes que eram usados como gabinetes de trabalho, como gabinetes de direção, existindo uma sala de reuniões onde se encontravam expostos os retratos dos anteriores presidentes e bastonários da Ordem.

Ao centro do alçado do edifício maior, com varanda sobre a entrada principal, desenvolve-se o salão nobre usado como sala de atos e de reuniões, espaço de 43,80m², com paredes com frisos e tetos ornamentados com talhada dourada recortada sobre estuque pintado, pontuado por um lustre de castiçais de Murano.

No edifício menor, o sótão ou piso 2, tem uma geometria de mansarda que alberga três espaços de gabinetes, um mínimo de 6,80m² e dois maiores de 30m².

O espaço surge neste piso em open-space, em resultado do aproveitamento do espaço de sótão, com algumas divisórias em tabique e em gesso cartonado, funcionando como sala de formações ou como arquivo, arrumos e depósito de material obsoleto.







Proposta de Reabilitação: o novo em diálogo como o antigo



Intervir num edifício existente, mesmo quando o programa pretende manter a função original, implica naturalmente alterações, leves ou pesadas, conforme a versatilidade do edifício e a adaptabilidade do programa a respeitar.

A Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, adquiriu o conjunto dos dois edifícios, e terão sido executadas obras do edificado.

Sem se conhecer em detalhe o processo, sabe-se que o projeto foi licenciado e que constitui o antecedente válido na Câmara Municipal de Lisboa. Todavia o projeto aprovado nunca foi executado, permitindo que exista o edifício descrito nos parágrafos anteriores.

A Câmara dos Revisores transformar-se-ia em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas pelo Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro, quando já se encontrava sediada no edifício em estudo.

Em 2021, o atual Conselho Diretivo da Ordem, pretendeu manter a sede no Palacete e reabilitar o mesmo, respeitando a sua memória e qualidades artísticas e ao mesmo tempo suprimir algumas carências funcionais e de infraestruturas, melhorando as condições de salubridade do auditório. Pretendeu-se uma intervenção cirúrgica, muito dirigida para a correção ou melhorias pretendidas, mitigando as alterações suscitadas, na ótica da reabilitação.

No piso mais baixo, confinante com o jardim, utiliza-se a entrada no espaço do arquivo para criar um corredor/vestíbulo de acesso sem degraus até ao auditório e à porta de saída para o jardim. Nesta obra, propõe-se a reformulação do sanitário do auditório, de modo a permitir o acesso cumulativo a partir deste novo vestíbulo, criando no interior um sanitário acessível a pessoas com mobilidade reduzida.

O espaço do auditório é intervencionado para lhe conferir melhores qualidades de estar, melhorando a iluminação, a climatização, reformulando o mobiliário e equipando corretamente o auditório para as exigências contemporâneas de um espaço de assembleias, reuniões e formação.

A intervenção pretendeu igualmente recuperar os tetos originais dos corredores, impiedosamente tapados com placas de teto falso, modulares, pousadas em cantoneiras periféricas, muito deselegantes quando comparadas com os espaços das salas contíguas.

A comparação com os tetos das salas e os poucos troços deixados originais revelavam a riqueza decorativa que certamente se esconderia sobre as placas do teto dos corredores.

Na primeira fase propõe-se a reformulação dos acabamentos da copa existente e gabinetes de trabalho, na substituição das loiças dos sanitários, com a inclusão de armários sob os lavatórios.

Esta fase inclui a reformulação dos acabamentos e compartimentação do espaço de aproveitamento do antigo sótão, mantendo as janelas nos seus locais e com as suas características.

O auditório do piso -1, por estar em contacto direto com o chão, apresentava o pavimento de pedra com níveis de humidade ascensional elevadíssimas, a ponto da pedra se mostrar ensopada nos períodos de chuva.

Com a remoção do revestimento em placas de gesso cartonado que existiam na face lateral do auditório, para acomodar a nova solução de climatização do auditório, foi possível verificar e corrigir com eficácia o problema da água no pavimento do auditório. A estrutura do palco foi refeita em madeira, 5cm abaixo do lambrim projetado para o auditório.

O mobiliário e o equipamento audiovisual completaram a intervenção, com elegância e eficácia, conferindo ao conjunto um aspeto competente e confortável.

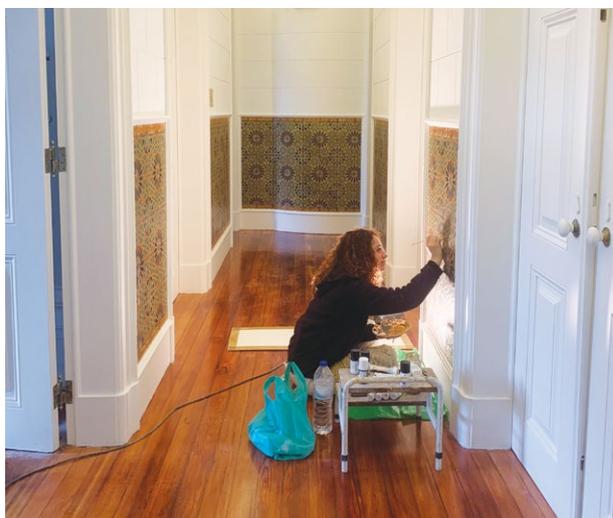
O conforto do novo auditório foi incrementado pela nova possibilidade de aceder ao sanitário pelo interior, sem precisar de sair para o jardim.

No corredor de ligação definiu-se o novo limite da arrecadação com um conjunto de painéis alinhados com a porta de acesso ao espaço do arquivo, abrindo a porta para o sanitário. Os painéis desenharam uma sanca que esconde a iluminação.

Nos pisos 0 e 1, foram pintados os gabinetes, renovando os acabamentos do chão, das paredes e as pinturas, com subtis atualizações das cores e consequentemente dos ambientes, que ficaram mais contemporâneos e elegantes.

No salão nobre, foi removido o cabo que alimentava o candeeiro existente no centro do teto, que atravessava da parede ao centro do teto, colado em cima dos baixos-relevos decorativos folheados a ouro. A alimentação elétrica foi reposta através do levantamento de tábuas de pavimento do piso 2. O cabo elétrico provindo do quadro do piso 1, subiu ao pavimento do antigo sótão, de modo a furar o teto do salão nobre no sítio certo para descer a alimentação para o candeeiro.

A decoração completou o processo, com mobiliário contemporâneo, com bom desenho e qualidade construtiva .





A entrada principal do Palacete, apresentava um conjunto de painéis de cartão prensado castanhos-escuros com desenhos bordados a fio de prata com velatura dourada escurecida, emoldurados por frisos de estuque pintados de branco. Os pequenos troços de parede entre molduras estavam pintados de castanho muito escuro, conferindo à entrada um ambiente obscuro e pesado, com uma solenidade própria do final do século XIX, mas de tonalidade triste e soturna para a sensibilidade contemporânea.

Em apreço pela qualidade do trabalho manual dos bordados do cartão prensado, prova material do esforço artístico investido na decoração da entrada principal, mas conscientes da sua desadequação ao sentir estético da atualidade, decidiu-se por placar os painéis bordados com umas folhas de MDF finas, sobre as quais se aplicou um novo papel/tecido de parede, com uma textura abstrata mais clara e contemporânea.

Conseguiu-se assim exercer o direito de utilizar o espaço em harmonia com os valores de beleza atuais, sem privar o futuro da possibilidade de regressar ao passado, ao ambiente original, conservando o revestimento inicial no seu lugar de origem.

No último piso operou-se uma transformação mais marcante. O espaço do sótão tinha recebido uma intervenção anterior e funcionava como espaço de formações em *open-space*. Neste local, foram removidas as paredes divisórias encontradas, umas em tabique não estrutural, outras em placas de gesso cartonado.

Os tetos e as paredes laterais dos arrumos foram recobertos com telas isolantes, para melhorar o conforto térmico deste espaço.

Todas as infraestruturas de eletricidade, rede de dados e novos equipamentos de climatização foram instalados sobre as telas, e em seguida aplicados os perfis de aço galvanizado para receber a nova placagem de painéis de gesso cartonado.

As placas de gesso cartonado forraram os tetos e as paredes laterais. O projeto previa a aplicação de painéis de gesso texturado, mas foram substituídos por ripas de madeira aplicadas com afastamento constante, produzindo o mesmo efeito.

A pintura integral em branco tornou o trabalho de pintura mais fácil nos tetos horizontais e inclinados. As paredes laterais dos arrumos foram forradas com painéis de madeira pintados a esmalte, integrando as portas de acesso aos arrumos nos sótãos existentes de cada lado. Estes painéis foram nivelados 5cm abaixo do arranque da inclinação do

teto, de modo a definir uma sanca que ilumina o futuro espaço de reuniões e formação.

No pavimento do espaço principal foram criadas caixas de pavimento para alimentar a futura mesa de reuniões. Os elementos de madeira novos foram depois tonalizados com velaturas para atingir o cromatismo do pavimento existente. Finalmente o trabalho concluiu-se com a aplicação de verniz cera integral.

O mobiliário da área de espera e estar, e a mesa principal com as respetivas cadeiras, concluíram o equipamento deste espaço, configurando o ambiente de conforto que se lhe reconhece.

O teto falso manteve uma sanca periférica, para conseguir o efeito de luz sem se ver a lâmpada, dentro do espírito transversal a todo o projeto. A iluminação no plano de trabalho é assegurada, tal como no espaço em *open-space*, por iluminação suspensa, ajustada às mesas.

Neste 2.º piso, foi reformulado o lavatório e loiças dos sanitários com a introdução de um espelho capaz de cobrir todas as faltas de azulejos e buracos existentes nessa parede.

O corredor de acesso entre os gabinetes e a sala de reuniões em *open-space* apresentava três degraus, que constituíam um obstáculo intransponível no acesso a pessoas em cadeiras de rodas. Para ultrapassar a questão, foi projetado e executado nesta fase 1 uma rampa de madeira com a inclinação mínima possível. Desta forma, todas as áreas deste piso ficam acessíveis entre si, de modo a interligar todos os restantes pisos logo que o elevador seja autorizado e executado, na fase 2. Tal como nos gabinetes confinantes, a iluminação foi desenhada para surgir em sanca a partir do teto, enfatizando o ponto de fuga do corredor.

A wc pequena existente neste piso, que era usada para arrumos, foi transformada numa copa de apoio. De pavimento e paredes revestidas a mosaico modesto, foi renovada nos materiais de acabamento, de modo a compagnar com o nível dos acabamentos dos sanitários e corredores intervencionados. Os mosaicos foram removidos, as redes de águas e eletricidade ajustadas ao novo balcão, o pavimento e as paredes até à altura da verga da chaminé foram revestidos em chapas de lioz, formando sancas invertidas ao lado da chaminé, e uma sanefa de luz sobre a bancada de trabalho.

Pretendeu-se uma harmonia entre todos os espaços intervencionados, deixando evidente fazerem parte de uma campanha de obras de um período da história do edifício, assumidamente contemporâneo e sem recurso a falsos históricos, com a intenção de ombrear em pé de igualdade, com os melhores valores estéticos do final do século XIX, presentes no edifício.

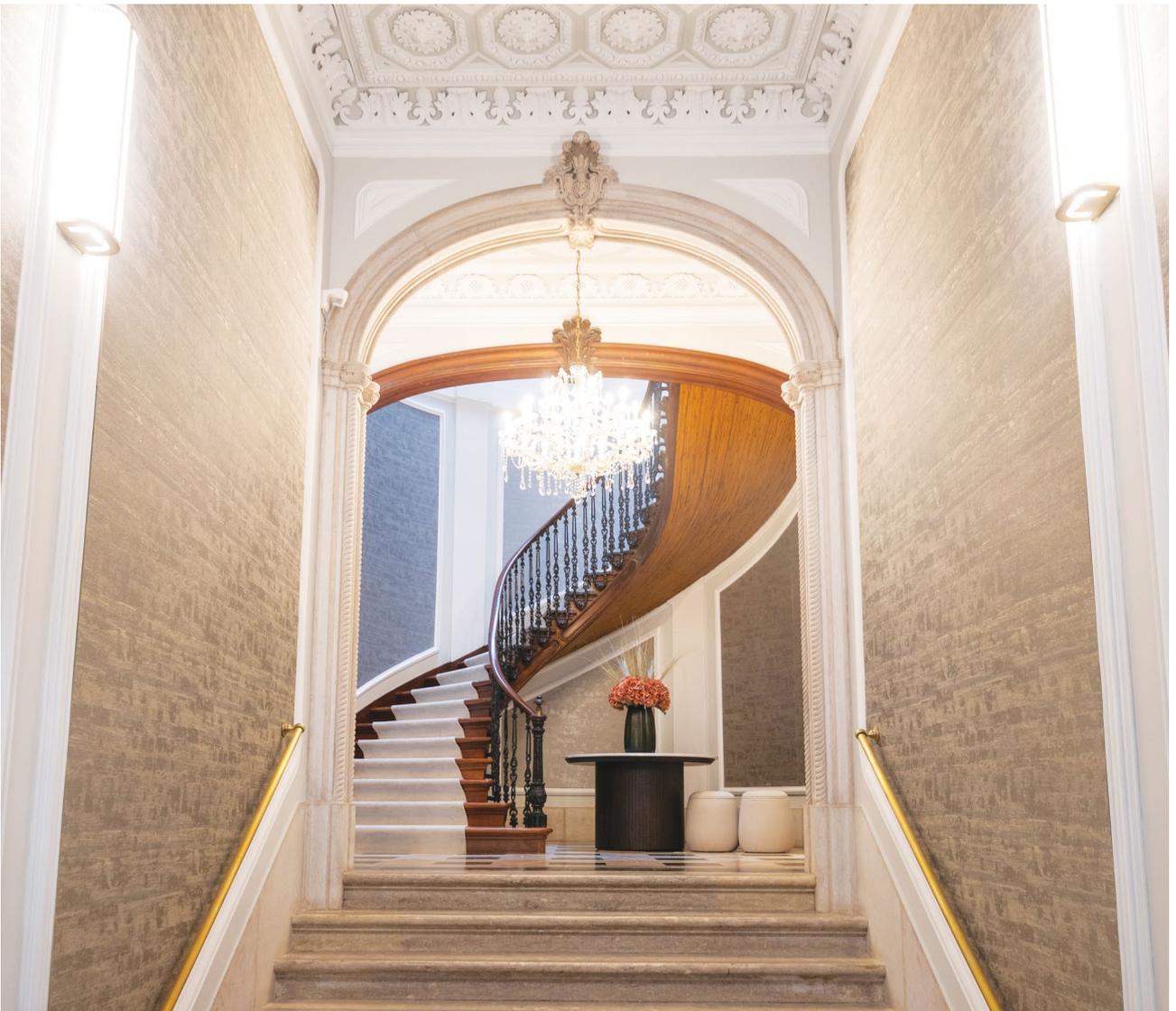
Intervir num edifício existente é uma operação delicada, um desafio maior, em que às diversas exigências legais e regulamentares atuais, à aplicação correta das novas técnicas e novos materiais, às novas instalações segurança e conforto, se juntam o valor histórico e arquitetónico, e o respeito pelas soluções decorativas originais, pelos materiais e pelas técnicas construtivas tradicionais.

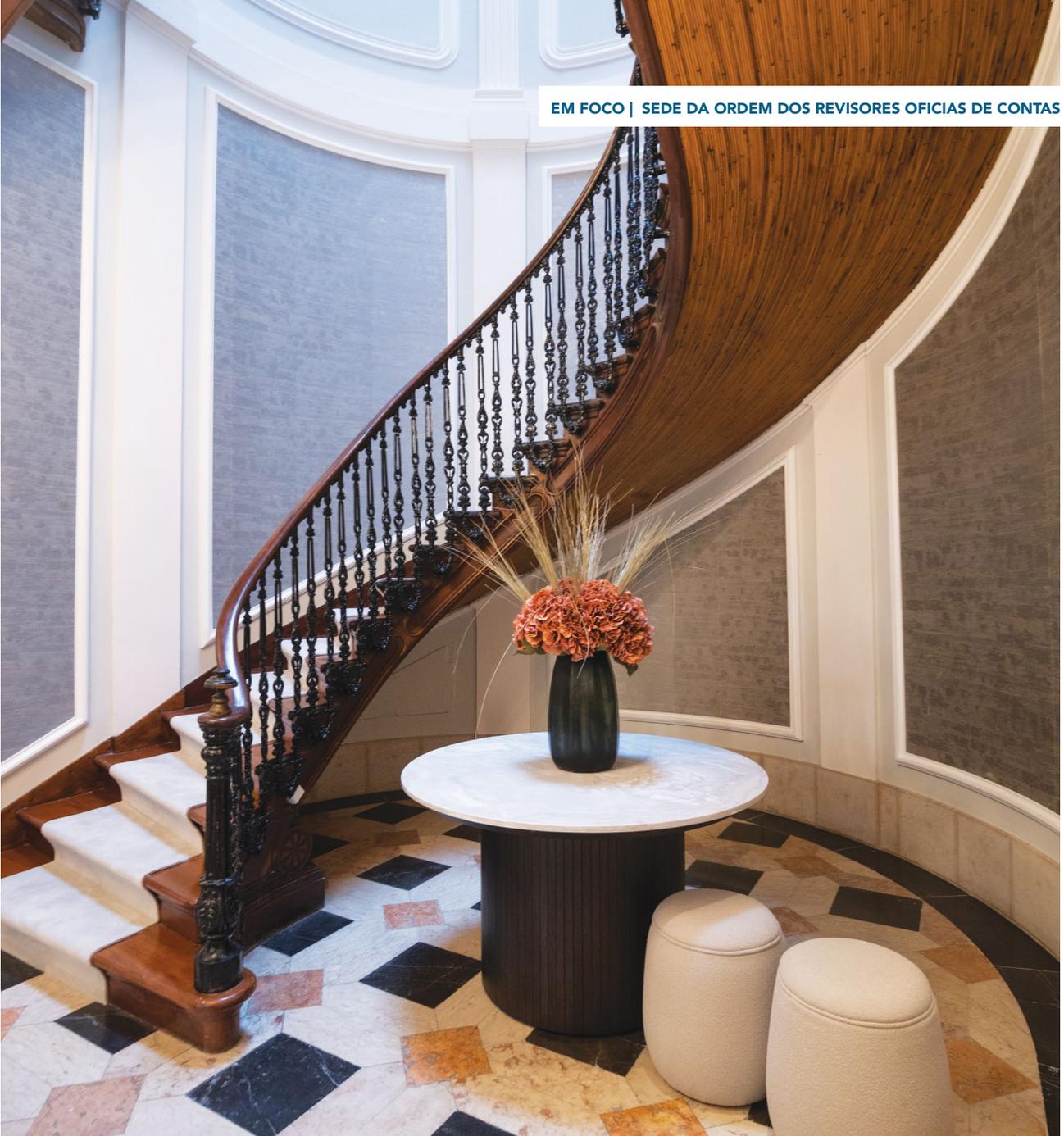
Torna-se uma busca por uma síntese feliz, a partir de uma eleição constante de prioridades e valores a respeitar.

O projeto procurou intervir o mínimo possível, em cada espaço com a justeza adequada à sua qualidade original e à sua futura função, por vezes a mesma. Nos dois pisos centrais a intervenção foi fundamentalmente conservativa, com a correção cirúrgica do teto dos corredores e a atualização estética do espaço da entrada. Nas áreas menos nobres, e recentemente intervencionadas no piso -1 e piso 2, operou-se uma transformação de requalificação, com elevação dos materiais de acabamentos, desenhados com maior funcionalidade, com opções específicas para cada piso e cada sala, sem perder de vista o conjunto e a integridade global do resultado final, repercutindo a modernidade sobre a obra antiga em harmonia estilística, o novo em diálogo com o antigo -, por oposição à unidade estilística – o novo camuflado de antigo.















ASSEGURAMOS A CONFIANÇA NA INFORMAÇÃO FINANCEIRA DA SUA EMPRESA



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



ASD
AuditorCloud
Software cloud de
auditoria financeira

Software de auditoria na nuvem poderoso e moderno *Otimize a sua empresa de auditoria com o Auditor Cloud* *Trabalhe de forma inteligente com IA, Business Intelligence e machine learning*

-  **Aumente a produtividade das suas equipas de auditoria.**
-  **Reduza os tempos de execução com ferramentas ágeis (IA).**
-  **Digitalize o seu processo de auditoria na nuvem.**
-  **Utilize ferramentas inteligentes (IA) para maximizar a eficiência do seu trabalho.**
-  **Elimine os custos de infraestrutura e licenciamento graças à tecnologia SaaS.**
-  **Simplifique os seus processos e unifique a forma como as suas equipas trabalham.**
-  **Esqueça os problemas informáticos: sempre disponível 24 horas por dia, 7 dias por semana, 100% seguro e fiável.**

A segurança é a nossa prioridade

ISO 27001



SOC 2
TYPE II
CERTIFIED

www.asdaudit.com



Notícias

JULHO_SETEMBRO 2024

Protocolo Católica Lisbon School of Business & Economics



Em julho, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas celebrou um protocolo de colaboração com a Católica Lisbon School of Business & Economics (CLSBE). A assinatura foi formalizada pelo Diretor da CLSBE, Filipe Santos e pelo Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, acompanhado de Saskia Lopes, Vogal do Conselho Diretivo da Ordem.

Esta colaboração visa promover a qualificação e o enriquecimento profissional dos Revisores Oficiais de Contas, através de programas de excelência com reconhecimento internacional.

A oferta de Formação Executiva da Católica Lisbon School of Business & Economics está repartida ao longo de todo o ano, em áreas como Gestão, Liderança e Cultura Organizacional, Sustentabilidade, Digital Transformation e Data, Inovação, Marketing e Vendas e a Formação Setorial.

OROC na Accountancy Europe

No dia 12 julho, o Vice-presidente do Conselho Diretivo da OROC, Rui Pinho esteve na Assembleia da Accountancy Europe reunida em Bruxelas.

Foram discutidos diversos temas incluindo os resultados das eleições da UE, o que esperar da próxima European Commission, a transposição da CSRD, a governança ESG e a sustentabilidade das PMEs.

No decurso deste encontro, foram igualmente dadas as boas-vindas ao novo CEO da IFAC, Lee White, reafirmando-se o compromisso de trabalhar em estreita colaboração.





Novo conselho de supervisão

Em sequência da publicação em Diário da República a Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro, que veio alterar o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, adequando-o ao disposto na Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas, na sequência da redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12/2023, de 28 de março, todos os novos regulamentos da Ordem foram aprovados e serão publicados no site da Ordem, entrando em vigor no dia 1 setembro de 2024. Na sequência da nova Lei e da 2.ª alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, surge um novo órgão: o Conselho de Supervisão como órgão independente.

Luis Todo Bom foi eleito Presidente do novo órgão com a seguinte composição:

Presidente

Luís Manuel Pêgo Todo Bom
(não ROC)

Vice-presidente

Hermínio António Paulos Afonso
(ROC n.º 712)

Secretário

Agostinho Branquinho
(não ROC)

Secretário

Maria José Nogueira de Albuquerque Vaz Caldas
(ROC n.º 816)

Vogal

Ana Raquel Borges Louro Esperança Sismeiro
(ROC n.º 1126)

Vogal

Luís Guerra Marques
(ROC n.º 620)

Vogal

Rui Manuel da Cunha Vieira
(ROC n.º 1154)

Vogal

Vítor Manuel Bizarro do Vale
(ROC n.º 814)

Vogal

António Joaquim Neves Nogueira da Costa
(não ROC)

Vogal

Duarte Rogério Matos Ventura Pacheco
(não ROC)

Vogal

Ilídio Tomás Lopes
(não ROC)

Vogal

Maria Hortense Nunes Martins
(não ROC)

Vogal

Maria José Martins Lourenço da Fonseca
(não ROC)

Vogal

Sofia Margarida Morais Lourenço
(não ROC)



Eleita mesa da Assembleia Representativa e aprovados os regulamentos da Ordem

No dia 18 do mês de julho de 2024, reuniu, a 1.ª Assembleia Representativa da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, após as eleições para o quadriénio 2024/2027. O presidente em exercício, Ângelo Couto, ROC n.º 590 deu início à Ordem de Trabalhos, nomeadamente a eleição dos membros da Mesa da Assembleia, nos termos previstos no n.º 5 do art.º 15.º do EOROC. Colocada à votação a lista única apresentada, a eleição foi realizada por voto secreto, tendo a lista sido eleita por unanimidade, com a seguinte composição:

Presidente

Joaquim Pereira da Silva Camilo, ROC n.º 829

Vice-presidente

Joaquim Filipe Martins de Moura Areosa, ROC n.º 1027

Secretário

Diana Rosa Matos Fernandes da Costa, ROC n.º 1212

Após eleito, Joaquim Camilo, conduziu os trabalhos agradecendo o voto de confiança que os membros atribuíram. Nesta Assembleia foi ainda aprovado por unanimidade, o Regimento da Assembleia Representativa.

Em sequência da 2.ª alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, os novos regulamentos da Ordem, foram colocados em discussão pública, e precedidos de parecer do Conselho de Supervisão, foram objeto de discussão aprovação, nomeadamente, o Regulamento de Estágio, o Regulamento Disciplinar, o Regulamento Formação Profissional, o Regulamento do Controlo de Qualidade, o Regulamento do CPROC, o Regulamento do Título de Especialista e o Regulamento do Provedor dos Destinatários dos Serviços. Todos os Regulamentos estão publicados no site da Ordem.



CD reuniu com a SEAF, com AT e com a SET

Durante o mês de julho, o Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, e o Vice-presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho, reuniram-se com a Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, Cláudia Reis Duarte, e com a Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, Helena Alves Borges. Durante os encontros, foram abordados vários assuntos de interesse para a profissão e para o país, com destaque para o controlo das entidades sujeitas a revisão legal de contas.

Em setembro foi efetuada reunião com a Secretaria de Estado do Tesouro sobre os assuntos supra referidos e a transposição da CSRD.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas continuará a dialogar e a procurar soluções junto das diferentes entidades a nível nacional com o objetivo de reforçar o papel da profissão na atividade económica e na sociedade.



Sorteio Público do Controlo de Qualidade 2024

A Ordem realizou o Sorteio Público para seleção dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas que foram submetidos a controlo de qualidade no **4.º ano do ciclo 2021/2026**. A sessão pública realizou-se no Tribunal de Contas, em Lisboa, no 17 de julho de 2024.

A sessão de abertura foi feita pelo Vice-presidente do Tribunal de Contas, Juiz Conselheiro António Martins.

Pela primeira vez, na qualidade de Presidente da Comissão do Controlo e Qualidade, Pedro Mendes, deu início a sessão de trabalhos, onde destacou *“a importância da adoção de mecanismos de elevada qualidade no mercado de auditoria para a sustentabilidade da profissão e as principais oportunidades e desafios no curto e médio prazo para os auditores e para o controlo de qualidade”*.

“

a importância da adoção de mecanismos de elevada qualidade no mercado de auditoria para a sustentabilidade da profissão e as principais oportunidades e desafios no curto e médio prazo para os auditores e para o controlo de qualidade.



Seguiu-se o Sorteio Público, onde foram sorteados 32 ROCs e 33 SROCs para serem objeto do controlo de qualidade.

Seguiu-se o Sorteio Público, onde foram sorteados 32 ROCs e 33 SROCs para serem objeto do controlo de qualidade. A identificação dos ROCs e SROCs sorteados para controlo de qualidade está publicada no site da OROC.

Decorrido o Sorteio Público, o Bastonário, fez a sessão de encerramento, onde destacou *“que aos valores da Ordem de integridade, independência e competência, há que ter em consideração a ética na profissão”*. Virgílio Macedo acrescentou ainda que *“o objetivo do controlo de qualidade é avaliar no sentido global e positivo, mas rigoroso, o exercício das funções de todos os ROC, para que estejam permanentemente atualizados tecnicamente, que disponham de recursos humanos qualificados, que tenham formação adequada, que possuam instrumentos de trabalho e agora de gestão com a recém implementação das ISQM, para dar resposta aos desafios atuais da profissão”*. Terminou referindo ainda, que *“o atual modelo de controlo está ultrapassado e deve ser melhorado.”*



“

...o objetivo do controlo de qualidade é avaliar no sentido global e positivo, mas rigoroso, o exercício das funções de todos os ROC, para que estejam permanentemente atualizados tecnicamente, que disponham de recursos humanos qualificados, que tenham formação adequada, que possuam instrumentos de trabalho e agora de gestão com a recém implementação das ISQM, para dar resposta aos desafios atuais da profissão “.



Nomeação das Comissões Estatutárias Mandato 2024 – 2027

Comissão de Estágio

Presidente: Rui Jorge dos Anjos Duarte
ROC n.º 1532

Vice-presidente: Rui Miguel Nogueira Machado
ROC n.º 1012

Vogais: Isabel Gomes de Novais Paiva
ROC n.º 629

João Paulo Mendes Marques
ROC n.º 1440

Teresa Maria da Cunha Soares Martins
ROC n.º 1405

Comissão de Inscrição

Presidente: Patrícia Isabel Sousa Caldinha
ROC n.º 1353

Vice-presidente: Manuel Heleno Sismeiro
ROC n.º 202

Vogais: Daniel Filipe Moreira Lopes
ROC n.º 1901

Eduarda Maria Pereira da Costa
ROC n.º 1559

José Pedro Araújo Pão Alvo
ROC n.º 1408

Comissão do Controlo de Qualidade

Presidente: Pedro Miguel Gonçalves Carreira Mendes
ROC n.º 1207

Vice-presidente: Paulo Jorge Seabra dos Anjos
ROC n.º 1520

Vogais:

Carlos Pedro Ramos dos Santos Pinho
ROC n.º 1186

Carina Menino Fonseca
ROC n.º 1512

Alberto Manuel Alves da Silva Martins
ROC n.º 974

(Nota: mantêm-se a composição da atual comissão para encerramento do 3º ano do ciclo 2021/2026).

Comissão de Formação

Presidente: Gonçalo Magalhães Rebelo da Silva
ROC n.º 1217

Vogais: Paulo Jorge Damião Pereira
ROC n.º 1219

Júlio Paulo da Silva Martins
ROC n.º 1401

O Conselho Diretivo agradeceu a todos os membros que cessaram funções, pelo trabalho que desenvolveram nos últimos anos, em prol da profissão e em colaboração com esta Ordem.



Norma Internacional de Auditoria para as Auditorias de demonstrações financeiras de entidades menos complexas

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas procedeu à tradução e publicação da Norma Internacional de Auditoria para as Auditorias de demonstrações financeiras de entidades menos complexas (LECs), que foi desenvolvida para facilitar o processo de auditoria a estas entidades, que se iniciem em ou após 15 de dezembro de 2025.

Esta publicação por deliberação do Conselho Diretivo foi oferecida a todos os Revisores Oficiais de Contas. Existiram casos em que a publicação veio devolvida por endereço insuficiente pelo que se relembra a todos os membros desta Ordem, o dever de atualizarem permanentemente todos os dados pessoais para contacto com a Ordem (morada, endereço eletrónico e telefone/telemóvel) para o endereço atividade@oroc.pt

Ainda existem exemplares à venda pelo que qualquer interessado deve remeter o pedido para o *email* geral@oroc.pt, indicando que pretende proceder ao levantamento na sede ou na delegação norte.

ACADEMIA OROC

Na semana de 16 a 20 setembro decorreu a Academia Juniores, com elevada adesão quer no Porto quer em Lisboa. O mesmo aconteceu com o programa de formação específico para Seniores que teve 2 edições, dado o elevado número de interessados (9 a 13 e 23 a 27 de setembro).

A ACADEMIA OROC para Auditores Managers decorreu nos dias:

- > **Porto - 21 a 23 outubro**
- > **Lisboa - 23 a 25 outubro**



Conselho de redação da revista *Revisores* \exists auditores

Por deliberação do Conselho Diretivo, de 5 de setembro, foram nomeados os membros do Conselho de Redação da Ordem dos Revisores nomeadamente:

Avelino Azevedo Antão
ROC n.º 589

Sérgio Leonel Pinto da Costa Pontes
ROC n.º 1180

Paulo Alexandre Pimenta Alves
ROC n.º 1134

O Conselho Diretivo agradece ao colega, Jorge Manuel de Almeida Campino, o trabalho que desenvolveu nos últimos anos, como membro deste Conselho. Um agradecimento ainda a todos os colegas, que com os seus artigos, que têm contribuído para a excelência da Revista REVISORES \exists AUDITORES.

Informamos todos os interessados, que podem colaborar com a elaboração de artigos os quais devem obedecer a critérios próprios quanto a formato, extensão e estilo (esta informação está disponível no site, no separador Publicações e Outras Divulgações). Os artigos devem ser submetidos, preferencialmente, em suporte informático para o endereço eletrónico revista@oroc.pt ou, em suporte de papel, para o Palacete do Salitre, Rua do Salitre n.º 51/53, 1250-198 Lisboa. Todos os artigos submetidos, são objeto de avaliação por parte do Conselho de Redação, que deliberará da aceitação ou rejeição dos artigos para publicação.

Alerta para os honorários baixos

O Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, deu uma entrevista ao Jornal Económico, onde defendeu os Revisores Oficiais de Contas ao afirmar que *“honorários extremamente baixos não são compatíveis com o trabalho dos auditores”*, apelando a uma intervenção da CMVM. Durante a conversa, o Bastonário evidenciou que a OROC mantém o compromisso de valorizar a profissão e de defender os interesses dos Revisores Oficiais de Contas.



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

Caseware SQM
Gestão da Qualidade
baseada no risco

Novidade

Caseware Sherlock
Visão integrada dos
trabalhos de auditoria

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

Conferência Anual da Maxyield



Virgílio Macedo marcou presença na Conferência Anual da Maxyield sobre o futuro do mercado de capitais de retalho em Portugal. Numa intervenção sobre a qualidade e integridade da informação prestada aos acionistas das empresas portuguesas cotadas e não cotadas, o Bastonário defendeu o “crescimento



exponencial da qualidade dos serviços prestados pela profissão”, bem como o rigor cada vez maior da classe, na qual “cerca de 20% dos membros são objeto de Controlo de Qualidade anualmente pela OROC, que é depois verificado por uma entidade pública, a CMVM.”

XXI Encontro Internacional AECA

No passado dia 19 de setembro, o Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas participou no painel «Relato financeiro: normativos europeus e transposições nacionais» do XXI Encontro Internacional da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que decorreu na Universidade do Algarve.



O Encontro Internacional AECA é um dos principais fóruns internacionais de estudo e debate sobre a atualidade das empresas, das instituições e dos seus profissionais. Este evento reúne centenas de participantes, entre profissionais, professores, investigadores e gestores de grandes empresas, PME e trabalhadores independentes, da Península Ibérica e de mais de vinte países da América Latina e de outros locais do mundo.



SIPTA Sistema Informático de
Papéis de Trabalho de Auditoria

O SOFTWARE PORTUGUÊS DE AUDITORIA



**ONLINE E INTEGRADO · TODAS AS ETAPAS DA AUDITORIA
MAPAS DE TRABALHO AUTOMÁTICOS · AMOSTRAGEM · APP SIPTA MOBILE
PLATAFORMA DE CIRCULARIZAÇÃO · DF'S E RÁCIOS AUTOMÁTICOS
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA · GESTÃO DA QUALIDADE (ISQM)
INTERAÇÃO COM A ENTIDADE AUDITADA**

www.sipta.pt · geral@sipta.pt · 239 918 214

Desenvolvido por
WIS4
Web Integrated Systems, Ltd

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**:



01

Novidades contabilísticas



02

Novidades de auditoria



03

Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas



04

Outras matérias de relevo para a profissão

Procuramos, sempre que possível, indicar o *link* em cada artigo publicado para que se possa mais facilmente ceder à versão original do documento referido.



_01

Novidades contabilísticas

SNC

- Foi atualizada a FAQ 39 para o setor empresarial. O texto original aprovado em novembro de 2023 previa o seguinte:

FAQ 39: Qual o enquadramento das verbas provenientes dos Acordos de Cooperação entre o Estado e entidades do setor não lucrativo, para fazer face a respostas sociais?

O CNCE esclarece que o tratamento a seguir irá depender:

a) Se o pagamento da comparticipação mensal por parte do Estado estiver dependente da variação de frequências dos utentes, e for atribuída como apoio ao pagamento da mensalidade devida pelo utente (acordos típicos), caso em que deve ser tratada como uma prestação de serviços (Conta 72);

b) Se o pagamento da comparticipação mensal por parte do Estado ocorrer independentemente da variação de frequências dos utentes, sendo atribuída tendo em vista suportar os custos de funcionamento (acordos atípicos), caso em que deve ser tratado como um subsídio à exploração (Conta 75).

A atualização vem acrescentar a necessidade efetuar a apropriada divulgação no Anexo da decomposição da origem do valor correspondente a esta prestação de serviços, informação a ter em conta, designadamente para os efeitos previstos na Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto, que regula a obrigatoriedade de publicitação dos benefícios concedidos pela Administração Pública a particulares, bem como do n.º 2 do artigo 2.º do Código dos Contratos Públicos.

A FAQ por ser consultada em:

https://www.cnc.min-financas.pt/faqs_empresarial.html

IFRS (endossos)

- Apesar de terem sido publicadas as IFRS 18 Apresentação e Divulgação nas Demonstrações Financeiras e IFRS 19 - Subsidiárias sem Responsabilidade Pública: Divulgações, as mesmas ainda não foram endossadas pela União Europeia.

Estas normas foram emitidas, respetivamente, em 9 de abril e 9 de maio de 2024, e irão entrar em vigor em 1 de janeiro de 2027.

_02

Novidades de auditoria

Circulares emitidas pela OROC

Durante este terceiro trimestre de 2024, não foram emitidas circulares com impacto significativo no nosso trabalho. Está em revisão o GAT 1, decorrente das alterações trazidas pela ISA 600 (Revista) e pelo Decreto-Lei n.º 73/2023, e 23 de agosto. Esta revisão será disponibilizada em breve para consulta.

_03

Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas

No terceiro trimestre de 2024 não foram estabelecidos novos protocolos com entidades terceiras.

Recordamos que a OROC tem trabalhado ativamente com outras instituições no sentido de estabelecer protocolos que orientem a intervenção dos ROC em trabalhos específicos solicitados por essas instituições.

É o caso dos seguintes protocolos:

- Entre a OROC e a ERSE no âmbito do Plano de Promoção da Eficiência no Consumo de Energia (PPEC) – ver a Circular n.º 1/2023;
- Entre a OROC e a ANI no âmbito da Missão Interface – ver a Circular n.º 24/2023 (que revogou a Circular n.º 6/2023) – alertamos para a Circular n.º 3/2024 que veio revogar a Circular n.º 24/2023;
- Entre a OROC e a Agência para o Desenvolvimento e Coesão - Agência, I.P., no âmbito dos Programas de Cooperação Territorial Europeia INTERREG;
- Entre a OROC e o IAPMEI, no âmbito das Agendas para a Inovação Empresarial.

_04

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 EFRAG

Não identificámos novidades relevantes.

- Contudo, consideramos relevante relembrar que a Accountancy Europe desenvolveu materiais de apoio para facilitar e apoiar o entendimento das ESRS. Trata-se de vídeos educativos, onde as normas e os respetivos requisitos são explicados em pormenor (duração de 6 horas), slides que resumem as normas de uma forma simples, e outras publicações para apoiar uma aprendizagem aprofundada de cada norma e assegurar que os conceitos-chave são retidos através de perguntas, dicas e sugestões

A Diretiva da UE relativa aos relatórios de sustentabilidade das empresas (CSRD) traz muitas alterações aos relatórios de sustentabilidade, incluindo o requisito de utilização das ESRS. Os profissionais da área da sustentabilidade, da elaboração de relatórios e da garantia de fiabilidade podem tirar partido das suas competências atuais, mas devem também desenvolver conhecimentos sobre as ESRS para que todas as empresas cotadas e de grande dimensão possam elaborar uma declaração de sustentabilidade e obter a sua garantia.

Esta publicação pode ser consultada em <https://accountancyeurope.eu/news/esrs-essentials-preparing-sustainability-reports/>

COMISSÃO EUROPEIA

- Relembramos que a Comissão Europeia (CE) convidou o Comité dos Organismos Europeus de Supervisão de Auditoria (CEAOB) a desenvolver orientações não vinculativas para ajudar os auditores e outros prestadores de serviços de garantia de fiabilidade em trabalhos de garantia de sustentabilidade ao abrigo da Diretiva relativa à divulgação de informações sobre sustentabilidade das empresas (CSRD). As orientações propostas estiveram em discussão pública em julho de 2024.

A OROC convidou os membros a participarem na consulta pública através da Circular n.º 32/2024.

Em 30 de setembro de 2024 o CEAOB emitiu a versão final das orientações não vinculativas sobre segurança limitada em relatórios de sustentabilidade, estando disponível em https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

Este documento por ser consultado em: https://finance.ec.europa.eu/system/files/2024-03/240307-ceaob-commission-letter-non-binding-assurance-guidelines_en.pdf?mc_cid=9d89b7729c&mc_eid=5852eac836

EFRAG

- A Fundação IFRS e o EFRAG publicaram material de orientação para ilustrar o elevado nível de alinhamento alcançado entre as Normas de Divulgação de Sustentabilidade IFRS do Conselho das Normas Internacionais de Sustentabilidade e as Normas Europeias de Relato de Sustentabilidade (ESRS) e a forma como uma empresa pode aplicar ambos os conjuntos de normas, incluindo uma análise pormenorizada do alinhamento nas divulgações relacionadas com o clima.

Os materiais estão acessíveis em <https://www.efrag.org/News/Public-515/IFRS-Foundation-and-EFRAG-publish-interopability-guidance>

IAASB

- O IAASB publicou novas orientações suplementares sobre o relato dos auditores no que se refere à ISA para LCE.

O primeiro conjunto de orientações foi emitido em 11 de julho de 2024. O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-auditor-reporting-supplemental-guidance>.

O segundo conjunto de orientações foi emitido em 27 de agosto de 2024. O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-authority-standard-supplemental-guidance>.

- O IAASB publicou um guia de adoção completo de apoio à adoção da ISA para a LCE, em alternativa ao conjunto completo das ISA. O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-adoption-guide>.

ICAEW

- Não identificámos novidades relevantes.

IESBA

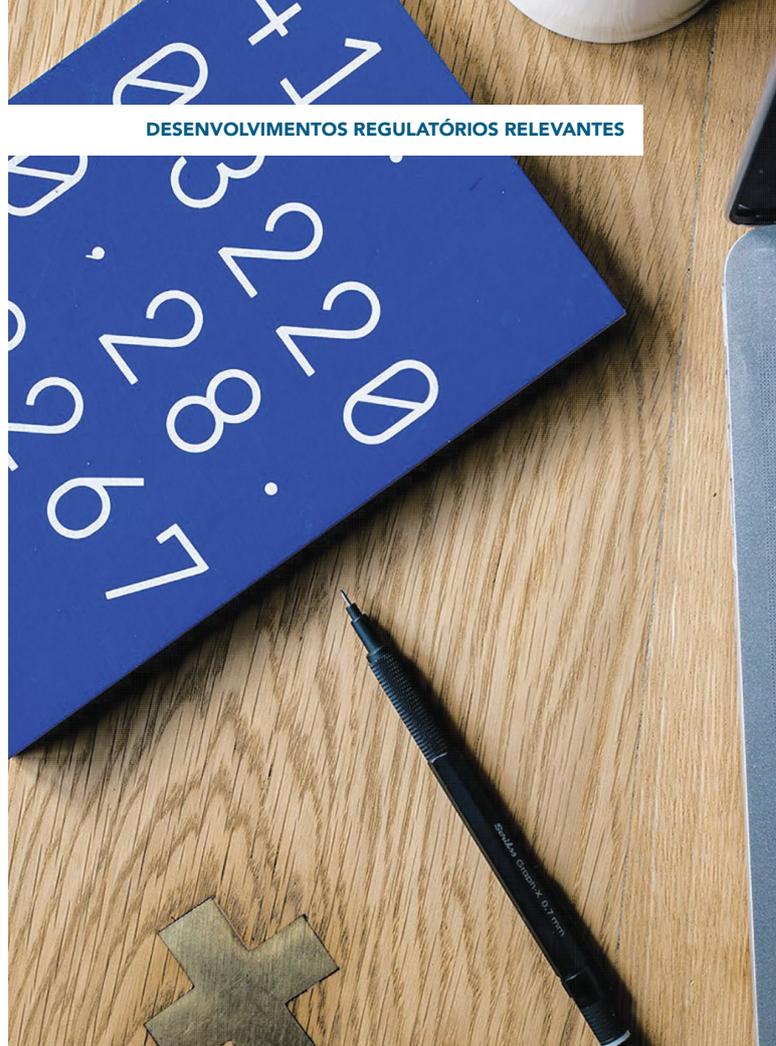
- O IESBA publicou, em 30 de agosto, a versão de 2024 Código Internacional de Ética (incluindo as Normas Internacionais de Independência). Este manual substitui a edição de 2023 e incorpora o seguinte:

A versão de 2024 tem alterações relacionadas com:

- o A revisão da definição de entidade de interesse público que, entre outras matérias, especifica uma lista mais alargada de categorias obrigatórias de entidades de interesse público, incluindo uma nova categoria “entidade negociada publicamente” para substituir a categoria de “entidade cotada”. Esta alterações entram em vigor para auditorias de demonstrações financeiras relativas a períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2024.
- o A revisão das definições de “cliente de auditoria” e “cliente de auditoria de grupo”, decorrentes das revisões aprovadas às definições de entidade cotada e entidade de interesse público. Esta alterações entram em vigor para auditorias de demonstrações financeiras relativas a períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2024.
- o Disposições do Código relacionadas com a tecnologia, cujas revisões. As revisões tecnológicas das Partes 1 a 3 entram em vigor a partir de 15 de dezembro de 2024. As revisões tecnológicas da Parte 4A entram em vigor para auditorias e revisões de demonstrações financeiras para períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2024.
- O IESBA publicou, em 3 de setembro, uma atualização da sua publicação de Perguntas e Respostas (Q&A), originalmente publicada em março de 2023, sobre as revisões do IESBA às definições de “entidade cotada” e “entidade de interesse público” (EIP) no Código de Ética do IESBA. Esta atualização inclui uma nova Q&A 16 para abordar o cenário em que uma jurisdição não tem uma definição de EIP ou excluiu uma ou mais das categorias obrigatórias na definição de EIP do IESBA. Adicionalmente, a Q&A 20 foi atualizada no seguimento da publicação da ISA 700 (Revista).

IFAC

- Em 30 de setembro de 2024 o IFAC publicou a terceira parte de uma série de três publicações, que tem por objetivo apoiar as pequenas entidades na implementação das normas sobre a qualidade da gestão. Esta terceira publicação inclui dicas e orientações para a aplicação prática do controlo e monitorização do sistema de gestão da qualidade de uma empresa.



O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/quality-management-series-small-firm-implementation-installment-three>

- Relembramos que o IFAC publicou, em 31 de outubro de 2022, a primeira parte desta série de três publicações, com o título “Quality Management Series: Small Firm Implementation, Installment One” (abordou a mudança de mentalidade que as novas normas exigem e a mudança de foco do controlo de qualidade para a gestão da qualidade).

O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/quality-management-series-small-firm-implementation-installment-one>

- Relembramos igualmente que o IFAC publicou, em 5 de julho de 2023, a segunda parte desta série de três publicações, com o título “Quality Management Series: Small Firm Implementation, Installment Two” (sobre o desenvolvimento de um plano de implementação para a gestão da qualidade)

O link para ter acesso a esta publicação é o seguinte <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/quality-management-series-small-firm-implementation-installment-two>



Artigo - Auditoria

A derrogação dos controlos pela gestão no âmbito da avaliação do risco de distorção material

Jorge Ribeiro da Silva | Membro Estagiário da OROC | Mestre em Auditoria e Fiscalidade



1. Introdução

De acordo com os Estatutos da OROC, segundo o artigo 41.º, constitui um ato próprio e exclusivo dos Revisores Oficiais de Contas a função de interesse público de auditoria às contas das empresas, sendo que estas podem ser revisão legal das contas, exercida em cumprimento de disposição legal ou estatutária, revisão voluntária de contas, exercida em cumprimento de vinculação contatual ou uma das duas quando tenham uma finalidade ou âmbito específico ou limitado.

O auditor, no decurso do seu trabalho, deve seguir as normas internacionais de auditoria (ISA) nas suas diversas fases, começando com os procedimentos relacionados com a aceitação do cliente, passando para a fase do planeamento com a identificação, avaliação dos riscos e a resposta aos riscos, a avaliação da prova de auditoria obtida e por fim poder formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Com este trabalho, pretende-se perceber de que forma a derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão,

deve ser considerada pelo auditor na avaliação do risco de distorção material das demonstrações financeiras.

Uma auditoria, de acordo com a ISA 200, é conduzida na premissa de que o Órgão de Gestão, ou seja, a (s) pessoa (s) com responsabilidades pela condução das operações das entidades e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram e compreenderam que têm determinadas responsabilidades sobre a preparação das demonstrações financeiras, o controlo interno e proporcionar ao auditor acesso a informação e pessoas.

Ao efetuar o trabalho de auditoria, de acordo com as normas, o auditor tem como objetivos gerais:

- Obter garantia razoável (nível elevado, mas não absoluta) de que as Demonstrações Financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a erro ou fraude; e
- Relatar sobre as Demonstrações Financeiras, e efetuar as comunicações exigidas nas ISA, de acordo com os resultados da auditoria.

Ainda no seguimento da ISA 200, a garantia razoável é alcançada quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

Este risco de auditoria não é eliminável, mas pode ser reduzido, através de um planeamento para uma auditoria eficaz, esforço para áreas de risco de distorção material e testes para examinar as populações. Contudo, existem sempre limitações inerentes a um trabalho de auditoria, tais como: a natureza do relato financeiro, a natureza dos procedimentos de auditoria, o período limitado de execução e os custos de execução.

O risco de auditoria é subdividido entre o Risco de Distorção Material, sendo que este pode ser ao nível das DF ou ao nível das asserções (Risco Inerente e Risco de Controlo), e o Risco de Detecção.

2. Planeamento e avaliação do risco

Para realizar o trabalho de auditoria é necessário estabelecer uma estratégia e plano do trabalho adequados. Para isso, o auditor deve seguir os requisitos da ISA 315R – Identificar e avaliar os Riscos de Distorção Material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

Para identificar e avaliar os riscos, o auditor deve obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, desenvolvendo revisões analíticas, indagações e procedimentos de observação e inspeção. Ao desenvolver esse trabalho, o auditor faz uma avaliação do risco, que pode ser ao nível das demonstrações financeiras (identifica os riscos globais de distorção material) ou ao nível da asserção (identifica e avalia os RDM para classes de transações, saldos de conta significativos e divulgações). Também permite perceber se a entidade tem implementados controlos internos relevantes.

Com a revisão da ISA 315, foram introduzidos cinco novos fatores de risco inerente a ter em conta na avaliação do risco, sendo eles: a subjetividade, complexidade, alterações/mudanças, incerteza e suscetibilidade de erros devido à falta de isenção do OG ou outros fatores de risco de fraude, na medida em que afetam o risco inerente. Com esta alteração os requisitos para entendimento da entidade e do seu ambiente foram reestruturados e ampliados e há uma maior ênfase nos controlos relevantes para a auditoria e nos teste de design e implementação.

O auditor deve avaliar se as políticas contabilísticas da entidade são apropriadas e consistentes com a estrutura de relato financeiro aplicável. Para isso, e para ter conhecimento sobre o sistema de controlo

interno, o auditor deve obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente e dos requisitos legais aplicáveis. Para isso, o auditor deve realizar procedimentos de avaliação de risco para obter uma compreensão dos aspetos da entidade e do seu ambiente, da estrutura de relato financeiro aplicável, as políticas contabilísticas da entidade e as razões para quaisquer alterações, e como os fatores de risco inerentes afetam a suscetibilidade de distorções em asserções e o grau em que o fazem.

Ao entender o modelo de negócio da entidade, o auditor deve perceber que nem todos os aspetos do modelo de negócio são relevantes para a sua compreensão. Os riscos empresariais são mais amplos do que os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, embora os riscos de negócio incluam estes. O auditor não tem a responsabilidade de compreender ou identificar todos os riscos porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorção material. Contudo, é necessário ter em atenção os riscos de negócio que aumentam a suscetibilidade de riscos de distorção material.

De acordo com esta ISA, para considerar um risco significativo, o auditor deve determinar se os riscos identificados são, no seu julgamento, riscos significativos e para tal deve ter em consideração o seguinte:

- Se o risco é um risco de fraude, especialmente quanto ao risco presumido de fraude ao nível do reconhecimento do rédito;
- Se existe um risco de derrogação dos controlos por parte do Órgão de Gestão;
- Se o risco está relacionado com desenvolvimentos significativos do foro económico, contabilístico, entre outros;
- A complexidade das transações;
- Se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- Grau de subjetividade associado à mensuração, especialmente quando envolve incerteza; e
- Se o risco envolve transações significativas que não estão relacionadas com o decurso normal da atividade.

3. Responsabilidades do auditor relativas a fraude

A derrogação de controlos por parte do Órgão de Gestão encontra-se especificamente referida na ISA 240 a qual aborda as responsabilidades do auditor relativas a fraude. Esta ISA prevê requisitos e orientações adicionais relativamente à discussão entre os membros da equipa de trabalho sobre os riscos de fraude e aborda as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de DF. No seguimento desta norma, quando avalia o risco de fraude, o auditor deve executar procedimentos específicos para avaliação desse risco.

A fraude pode estar presente:

- Em relato financeiro fraudulento, como por exemplo, envolver distorções intencionais, incluindo omissões de quantias ou divulgações nas DF com o intuito de enganar os utilizadores das mesmas, envolver a derrogação de controlos por parte do Órgão de Gestão, manipular, falsificar ou alterar registos e documentos de suporte a partir dos quais foram preparadas as DF, representar de forma errónea ou omitir intencionalmente nas DF acontecimentos, transações ou outras informações significativas, aplicar indevidamente os princípios contabilísticos relativos à mensuração, reconhecimento, classificação, apresentação ou divulgação e esconder factos que possam afetar as DF;
- Apropriação indevida de ativos, como por exemplo, roubo de ativos, apropriação de caixa/ recebimentos, pagamentos de bens e serviços fictícios ou sobrevalorizados.

Para identificar e avaliar o risco de fraude, o auditor deve ter presente e ter atenção ao que diz respeito o “triângulo da fraude”. De acordo com Arens, este triângulo representa as três condicionantes da fraude:

- Incentivos/ pressões: A gestão ou outros funcionários têm incentivos ou pressões para cometer fraude. Um incentivo comum para as empresas manipularem as demonstrações financeiras é um declínio nas perspetivas financeiras da empresa. Por exemplo, uma diminuição dos lucros pode ameaçar a capacidade da empresa em obter financiamento. As empresas podem também manipular os lucros para cumprir as previsões dos analistas ou os valores de referência, como os lucros do ano anterior, para cumprir as restrições do acordo de dívida, para atingir uma meta de bónus baseada nos lucros ou para inflacionar artificialmente os preços das ações. Em alguns casos, a administração pode manipular lucros apenas para preservar sua reputação. Os incentivos financeiros pessoais, especialmente o desejo de financiar um estilo de vida extravagante, e a necessidade de



A derrogação de controlos por parte do Órgão de Gestão encontra-se especificamente referida na ISA 240 a qual aborda as responsabilidades do auditor relativas a fraude.”

atingir metas pré-especificadas de desempenho empresarial são frequentemente citados como incentivos primários para o envolvimento em ações fraudulentas.

- Oportunidades: As circunstâncias oferecem oportunidades para o Órgão de Gestão ou funcionários cometerem fraudes. Embora as demonstrações financeiras de todas as empresas sejam potencialmente sujeitas a manipulação, o risco é maior para empresas em setores onde estão envolvidos julgamentos e estimativas significativas. Por exemplo, avaliação de inventários está sujeita a maior risco de distorção material para empresas com inventários dispersados em vários locais. O risco de distorção dos inventários aumenta ainda mais se esses os inventários correm o risco de obsolescência. A rotação do pessoal de contabilidade ou outras deficiências nos processos contabilísticos e de informação podem criar uma oportunidade para distorções.
- Atitudes/racionalização: Existe uma atitude, caráter ou conjunto de valores éticos que permite que o Órgão de Gestão ou os funcionários cometam um ato desonesto. Estes também podem estar perante um ambiente que impõe pressão suficiente que os leva a racionalizar e cometer um ato desonesto. A atitude da gestão de topo em relação às demonstrações financeiras é um fator de risco crítico na avaliação da probabilidade de fraude nas demonstrações financeiras. Se o CEO ou outros gestores de topo demonstrarem um desrespeito significativo pelo processo de relato financeiro, como a emissão consistente de previsões excessivamente otimistas, ou estiverem excessivamente preocupados em cumprir as previsões de lucros dos analistas, é mais provável que haja demonstrações financeiras fraudulentas. Um sentimento de superioridade por parte dos gestores é uma característica comum relacionada com a atitude e racionalização.

4. Derrogação de controlos por parte do Órgão de Gestão

Tal como mencionado nos capítulos anteriores, e como vai ser explicado com mais pormenor de seguida, o Órgão de Gestão está numa posição única para perpetrar fraude, devido à sua capacidade para manipular direta ou indiretamente registos contabilísticos e para preparar demonstrações financeiras fraudulentas derrogando controlos que parecem estar a operar com eficácia. Embora o nível do risco de derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão varie de entidade para entidade, esse risco existe em todas as entidades e constitui um risco significativo de distorção material devido a fraude. Constitui um risco de distorção material devido a fraude e portanto, um risco significativo pois é imprevisível a forma como pode ocorrer tal derrogação.

De seguida, ao longo do trabalho, irá ser analisada de que forma o risco de derrogação dos controlos por parte do Órgão de Gestão acompanha o trabalho do auditor e deverá ser sempre presumido pelo auditor aquando do planeamento do trabalho e avaliação do risco.

4.1. Os objetivos gerais do auditor

De acordo com a ISA 200, e na sequência do que já foi referido no presente trabalho, uma auditoria assenta em premissas relativamente à responsabilidade do Órgão de Gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação pelo que a auditoria de DF não os liberta das suas responsabilidades.

Tal como referido, o risco de controlo é a função da eficácia da conceção, implementação e manutenção do controlo interno aplicado pelo Órgão de Gestão para tratar os riscos identificados que ameacem a consecução dos objetivos da entidade relevantes para a preparação das respetivas demonstrações financeiras. Existem determinadas limitações inerentes e por isso, o controlo interno, só pode reduzir, mas não pode eliminar os riscos de distorção material, mesmo que bem-sucedido. Essas limitações incluem a possibilidade de erros ou falhas humanas ou de os controlos serem evitados por via de conluio ou por derrogação não apropriada do Órgão de Gestão.

Assim sendo, para todas as auditorias, o auditor deve dedicar algum tempo à compreensão do ambiente de controlo. São controlos que têm a ver com a integridade e ética, governo das sociedades, competência do pessoal, a atitude da gestão em relação ao controlo, prevenção de fraude, gestão do risco e monitorização dos controlos. Um ambiente de controlo fraco, pode fazer com que a ocorrência de derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão seja mais propícia.



Embora o nível do risco de derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão varie de entidade para entidade, esse risco existe em todas as entidades e constitui um risco significativo de distorção material devido a fraude.”



4.2. Acordar os termos de auditoria

Os trabalhos de garantia de fiabilidade, que incluem trabalhos de auditoria, só podem ser aceites quando o profissional considerar que serão satisfeitos requisitos éticos relevantes. É necessário que o auditor e o Órgão de Gestão cheguem a acordo relativamente às condições sobre as quais será realizada a auditoria. Assim sendo, na carta de compromisso de auditoria, segundo a ISA 210, deverá ser identificada nas responsabilidades do auditor que este irá identificar e analisar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou erro, e executar procedimentos de resposta a esses riscos identificados. O risco de não ser detetada uma distorção material resultante de fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material que resulte de erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação de controlos internos.

Existem empresas onde o sócio-gerente conduz a atividade, existem controlos informais e este participa diária e diretamente no funcionamento da empresa e pode facilmente ocorrer derrogação dos controlos. Nesses casos, o auditor deve determinar na aceitação do trabalho, se a ausência de um bom ambiente de controlo dificulta de forma significativa ou até impossibilita a obtenção da prova de auditoria suficiente e apropriada. Se assim for, o auditor deverá fazer o seu julgamento profissional para saber se aceita ou rejeita o trabalho e, se aceitar, definir os efeitos na sua opinião. Para tomar essa decisão deve ter em conta alguns fatores, tais como se:

- O ambiente de controlo da entidade é de confiança, isto é, se o sócio-gerente e a gestão de topo são de confiança, competente e tem uma atitude positiva quanto ao controlo interno;
- É possível desenvolver uma resposta global e procedimentos adicionais de auditoria que respondam de forma apropriada aos fatores de risco avaliados, se podem ser usados procedimentos substantivos para determinar que todos os itens das demonstrações financeiras estão registados na contabilidade de forma adequada.

4.3. As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras

No seguimento do que a ISA 240 nos apresenta, a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e ao Órgão de Gestão. A prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de deteção e punição, deve ser efetuada pelo Órgão de Gestão, com a supervisão dos encarregados da governação.

Esta supervisão pelos encarregados da governação inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outras influências inapropriadas sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços do Órgão de Gestão para gerir os resultados de acordo com os seus interesses.

Uma vez que a derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão é presumida ser risco significativos e deve ser tratada como tal e assim, há procedimentos que devem ser realizados em todas as auditorias cobrindo os seguintes aspetos essenciais:

- Lançamentos contabilísticos de operações diversas:
 - A distorção material de demonstrações financeiras devido a fraude envolve muitas vezes a manipulação do processo de relato financeiro através do registo de lançamentos de diário não apropriados ou não autorizados. Esse processo pode ocorrer durante todo o ano ou no final do período, ou por o Órgão de Gestão fazer ajustamentos a quantias nas demonstrações financeiras que não se refletem nos lançamentos de diário, por exemplo através de reclassificações e ajustamentos de consolidação. O auditor deve considerar os riscos de distorção material associados a uma derrogação inapropriada na medida em que os controlos e processos automatizados podem reduzir o risco de erro inadvertido, mas não eliminam o risco de que indivíduos possam derrogar inapropriadamente esses processos automatizados.
- Estimativas contabilísticas:
 - A preparação das demonstrações financeiras exige que o Órgão de Gestão faça uma variedade de julgamentos ou pressupostos que afetam estimativas contabilísticas significativas e monitorize continuamente a razoabilidade de tais estimativas. Muitas vezes, o relato financeiro fraudulento é realizado por meio de distorções intencionais de estimativas contabilísticas.
- Transações significativas:
 - Existem variados indicadores que podem sugerir que determinadas transações significativas ocorrem fora do âmbito normal da atividade da entidade ou que de outra forma aparentam não ser usuais. Podem ser incluídos os seguintes indicadores: (i) a forma de tais transações parece ser demasiado complexa, (ii) o Órgão de Gestão não discutiu a natureza e a contabilização de tais transações com os encarregados da governação da entidade e há documentação inadequada, (iii) o Órgão de Gestão está a pôr mais ênfase na necessidade de um dado tratamento contabilístico do que na base económica da transação, (iv) transações que envolvam partes relacionadas não consolidadas, incluindo entidades com finalidade especial, não foram devidamente revistas ou aprovadas pelos encarregados da governação da entidade, (v) as transações envolvem en-

tidades relacionadas anteriormente não identificadas ou partes que não têm a substância ou a força financeira para suportar a transação sem assistência da entidade sujeita a auditoria.

- Reconhecimento do rédito.
 - A distorção material devido a relato financeiro fraudulento relativo ao reconhecimento do rédito pode resultar de uma sobreavaliação do rédito por meio, por exemplo, do reconhecimento prematuro de rédito, de registo fictício. Pode também resultar numa subavaliação de rédito passando registos para períodos posteriores. Podem existir pressões ou incentivos sobre o Órgão de Gestão para realizar relato financeiro fraudulento por meio de reconhecimento de rédito inapropriado. Contudo, o pressuposto de que existe risco de fraude no reconhecimento do rédito pode ser afastado em determinadas situações se, por exemplo, o auditor concluir que não existe RDM devido a fraude devido ao tipo de transações.

Aquando da realização dos procedimentos de avaliação do risco, a derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão deve ser abordada nas entrevistas com o Órgão de Gestão e responsáveis pela preparação do relato financeiro, empregados chave e pessoal de marketing ou vendas, de forma a avaliar a extensão dessa mesma derrogação.

O relato financeiro fraudulento envolve a derrogação, pelo Órgão de Gestão, de controlos que podem estar a operar aparentemente com eficácia. Pode ser cometida fraude pelo Órgão de Gestão, derrogando controlos através do uso de técnicas que intencionalmente, sirvam para:

- Registrar movimentos contabilísticos fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objetivos;
- Ajustar pressupostos de forma inapropriada e alterar julgamentos usados para estimar saldos de contas;

- Omitir, diferir ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transações que tenham ocorrido durante o período de relato;
- Omitir, tornar pouco claras ou falsear divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou divulgações necessárias para atingir uma apresentação apropriada;
- Esconder factos que possam afetar as quantias registadas nas demonstrações financeiras;
- Participar em transações complexas estruturadas de modo a apresentar de forma enganadora a posição financeira ou o desempenho financeiro da entidade;
- Alterar registos e termos relacionados com transações significativas e não usuais.

Face à importância da fraude no contexto da auditoria das demonstrações financeiras, o IAASB está, neste momento, a trabalhar num projeto de revisão da ISA 240 com o objetivo de:

- Esclarecer o papel e as responsabilidades do auditor em relação a fraudes numa auditoria de demonstrações financeiras;
- Promover um comportamento consistente e facilitar respostas eficazes aos riscos identificados de distorção material devido a fraude através do reforço desta ISA para estabelecer requisitos mais robustos e melhorar e clarificar o material de aplicação sempre que necessário;
- Melhorar a ISA para reforçar a importância, ao longo da auditoria, do exercício apropriado de ceticismo profissional em procedimentos de auditoria relacionados com fraude;
- Melhorar a transparência nos procedimentos relacionados com a fraude, quando apropriado, incluindo o fortalecimento das comunicações com o Órgão de Gestão e encarregados da governação.

4.4. A identificação e avaliação dos riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente

De acordo com a ISA 315R o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, seja devido fraude ou erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, fornecendo assim uma base para projetar e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material. Tal como explicado anteriormente, a derrogação dos controlos por parte do Órgão de Gestão é presumida como risco de fraude em todas as auditorias e como consequência é definido como dando origem a um risco significativo.

Tal como referido anteriormente, a gestão utiliza medidas para avaliar a performance financeira da entidade e o auditor deve ter conhecimento sobre isso pois ajuda-o a considerar se tais medidas, sejam usadas externa ou internamente, criam pressões sobre a entidade para atingir as metas de desempenho. Estas pressões podem motivar a gestão a tomar medidas que aumentem a suscetibilidade a distorção devido a derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão ou fraude (por exemplo, para melhorar o desempenho do negócio ou para distorcer intencionalmente as demonstrações financeiras).

Conforme descrito anteriormente, para realizar o trabalho, o auditor mede o efeito dos riscos inerentes nas classes de transações, saldos de conta ou divulgações. A extensão da suscetibilidade de encontrar distorções decorre da complexidade ou da subjetividade e está muitas vezes intimamente relacionado com a medida em que está sujeito a mudança ou incerteza. Quanto maior for a extensão em que uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação for suscetível a distorção devido à complexidade ou subjetividade, maior será a necessidade de o auditor aplicar ceticismo profissional. Além disso, quando uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação for suscetível a distorções devido à complexidade, subjetividade, mudança ou incerteza, esses fatores de risco podem criar oportunidades para derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão, seja intencional ou não, e afetam a suscetibilidade de distorções devido à derrogação desses controlos.

O controlo interno referido, por mais eficaz que seja, apenas pode proporcionar a uma entidade uma segurança razoável sobre a consecução dos seus objetivos de relato financeiro. Os controlos podem ser contornados através do conluio entre duas ou mais pessoas ou devido a uma derrogação inapropriada dos controlos pelo Órgão de Gestão. Por exemplo, o Órgão de Gestão pode celebrar acordos laterais com clientes, podem

ser derrogadas ou desativadas as verificações previstas num software, entre outros.

4.5. As partes relacionadas

O auditor tem também de dar especial atenção na avaliação dos riscos relacionados com relacionamentos e transações com partes relacionadas quando executa uma auditoria de demonstrações financeiras. De acordo com a ISA 550, o auditor tem como objetivos, independentemente de o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer ou não requisitos sobre partes relacionadas, obter um conhecimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para ser capaz de reconhecer fatores de risco de fraude, se existirem, provenientes de relacionamentos e transações com partes relacionadas e que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude e concluir, com base na prova de auditoria obtida, se as demonstrações financeiras, na medida em que são afetadas por esses relacionamentos e transações, garantem uma apresentação apropriada ou não são enganadoras. Para existir conhecimento dos relacionamentos e transações da entidade com partes relacionadas, a equipa de trabalho discute a importância atribuída pelo Órgão de Gestão e pelos encarregados da governação à identificação, contabilização apropriada e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas e o risco associado de derrogação de controlos relevantes pelo Órgão de Gestão.

5. Implementação dos procedimentos nos trabalhos de auditoria em Portugal

Por forma a aferir sobre a forma como o tema da derrogação de controlos pelo Órgão de Gestão se encontra a ser implementado, foram analisados os relatórios dos resultados globais do sistema de controlo de qualidade da auditoria da CMVM, referentes a vários ciclos (2020/2021, 2021/2022 e 2022/2023), sendo que foram verificadas as seguintes conclusões:

- Ciclo 2020/2021: No dossiê de auditoria, no que à fraude diz respeito, verificou-se a inexistência de documentação que evidencie o planeamento e execução de procedimentos de auditoria de resposta ao risco de derrogação dos controlos pela gestão;

- Ciclo 2021/2022: Foi identificada a situação recorrente de o risco de derrogação dos controlos pela gestão não ser considerado como um risco significativo, apesar de existir em todas as entidades e de dever ser endereçado. Tal como no ano anterior, no dossiê de auditoria, no que à fraude diz respeito, verificou-se a inexistência de documentação que evidencie o planeamento e execução de procedimentos de auditoria de resposta ao risco de derrogação dos controlos pela gestão;
- Ciclo 2022/2023: Foi identificada a situação recorrente de o risco de derrogação dos controlos pela gestão não ser considerado como um risco significativo, apesar de existir em todas as entidades e de dever ser endereçado. Tal como no ano anterior, no dossiê de auditoria, no que à fraude diz respeito, verificou-se a inexistência de documentação que evidencie o planeamento e execução de procedimentos de auditoria de resposta ao risco de derrogação dos controlos pela gestão;

Como se pode verificar, apesar de ser um procedimento obrigatório, ainda existem falhas tanto ao nível da avaliação do risco de distorção material no que diz respeito à derrogação dos controlos por parte do Órgão de Gestão, como na sua documentação. Assim sendo, é necessário perceber o porquê de não se estar a identificar este risco e de que formas é que este trabalho pode ser melhorado.

6. Considerações finais

O auditor, ao efetuar o trabalho de auditoria, de acordo com as normas, tem como objetivo geral obter garantia razoável de que as Demonstrações Financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a erro ou fraude. Contudo, atualmente, o mundo dos negócios é cada vez mais exigente, devido a vários fatores, como crises financeiras recorrentes, globalização da economia, evolução tecnológica acelerada, novos hábitos de consumo, acionistas mais bem informados. Perante esta realidade o Órgão de Gestão está muitas vezes pressionado para atingir resultados difíceis de alcançar e pode ter uma grande motivação para atingir determinados resultados por práticas contabilísticas mais favoráveis à obtenção dos mesmos. Muitas vezes a remuneração auferida por estes gestores pode ser determinada pelos resultados alcançados. É neste contexto que o trabalho do auditor como segurança dos utilizadores para confiarem nas demonstrações financeiras, deve planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, isto é, ter uma atitude que inclui uma mente interrogativa, estar alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido



“Não se trata de questionar a honestidade da gestão, antes trata-se de avaliar os riscos que possibilitem obter uma prova de garantia de fiabilidade.”



a erro ou fraude. Ao desenvolver esse trabalho, o auditor faz uma avaliação do risco, que pode ser ao nível das demonstrações financeiras ou ao nível da asserção. Tal como vimos ao longo deste trabalho, o Órgão de Gestão está numa posição privilegiada que lhe permite derrogar os controlos devido à sua capacidade para manipular os registos contabilísticos e preparar as demonstrações financeiras fraudulentas, pelo que o risco de derrogação dos controlos pelo Órgão de Gestão apesar de variar de entidade para entidade, está sempre presente e constitui um risco significativo de distorção material e como tal deve ser tratado com particular destaque no trabalho de auditoria, principalmente nos procedimentos de avaliação dos riscos.

Assim sendo, podemos concluir que a identificação e avaliação do risco da derrogação do controlo por parte do Órgão de Gestão, deve ser sempre considerado como um risco significativo para a condução de toda e qualquer auditoria às demonstrações financeiras. Não se trata de questionar a honestidade da gestão, antes trata-se de avaliar os riscos que possibilitem obter uma prova de garantia de fiabilidade. Só assim o auditor pode ficar convicto de que a prova de auditoria que obteve é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião. No futuro, é necessário perceber o que se pode fazer para melhor este procedimento nas empresas de auditoria em Portugal.

Anexo I – Exemplo de programa de trabalho

Nota: programa efetuado em Excel

Referência

Teste aos Journal Entries
31/12/202X

Cliente X

Objetivo:

Abrir o ficheiro SAFT da Contabilidade em Excel, identificar e testar registos que se enquadrem em situações que não sejam expectáveis, registos efetuados por utilizadores indevidos, registos com valores irregulares, etc.

Método:

Com base no ficheiro mencionado realizar uma análise aos lançamentos efetuados durante o ano.
Recolher informações relativamente às autorizações para serem efetuados os lançamentos na contabilidade. Pedir as Siglas dos utilizadores, nome e função/autorização

Análise:

Com base nestas informações e no conhecimento que temos do negócio do Cliente, efetuar os seguintes testes:

- 1: Aferir que não existem movimentos efectuados por um utilizador que não tenha permissão para aceder ao diário correspondente (realizado em "Referência.1").
- 2: Aferir que não existem lançamentos efectuados ao fim de semana ou fora do horário normal de trabalho (realizado em "Referência.2").
- 3: Aferir que não existem movimentos "fora do normal" em termos de valores, tendo em especial atenção os diários de regularização (realizado em "Referência.3").

Referência.1

Análise aos registos efetuados
pelos utilizadores
31/12/202X

Cliente X

Objetivo:

Garantir que não existem movimentos efectuados por um utilizador que não tenha permissão para aceder ao diário correspondente.

Enquadramento do Teste:

1. Recolher informações junto do cliente sobre as autorizações de cada utilizador para realizar os lançamentos contabilísticos.
Pedir as Siglas desses utilizadores, nomes e funções/autorizações
2. Ao abrir o ficheiro SAFT da Contabilidade em Excel, verificar a coluna "Source ID" e fazer uma pivot table dessa informação juntamente com os diários movimentados por cada utilizador
3. Cruzar essa pivot table com as informações recolhidas do cliente e retirar as conclusões necessárias

3. Análise:

4. Conclusão

Referência.2

Análise às datas e horários dos registos
31/12/202X

Cliente X

Objetivo:

Garantir que não existem lançamentos efetuados ao fim de semana ou fora do horário normal de trabalho.

Enquadramento do Teste:

1. Ao abrir o ficheiro SAFT da Contabilidade em Excel, verificar a coluna "SystemEntryDate". Esta informação dá-nos o dia e a hora a que o lançamento foi efetuado. Separar essa informação por dia e hora
2. Definir dias e horas para os quais achamos menos normal serem efetuados lançamentos na contabilidade por cada utilizador
3. Utilizar os pontos anteriores para realizar os seguintes testes:
 - Verificar lançamentos efetuados em horas específicas
 - Verificar lançamentos efetuados em feriados
 - Verificar lançamentos em determinada data de acordo com a especificidade do cliente

3. Análise:

De acordo com as informações recolhidas após aplicarmos os filtros indicados acima, analisar os lançamentos

4. Conclusão**Referência.3**

Análise aos valores registados na Contabilidade
31/12/202X

Cliente X

Objetivo:

Garantir que não existem movimentos "fora do normal" em termos de valores, tendo em especial atenção os diários de regularização.

Enquadramento do Teste:

1. Abrir o extrato da contabilidade em Excel
2. Definir terminações de lançamentos que possamos achar menos normais
3. Utilizar os pontos anteriores para realizar os seguintes testes:
 - Verificar lançamentos terminados em 000 e 999
 - Verificar resumo de lançamentos efetuados por rúbrica

3. Análise:

De acordo com as informações recolhidas após aplicarmos os filtros indicados acima, analisar os lançamentos

4. Conclusão

Bibliografia e outras fontes de pesquisa

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan, Auditing And Assurance Services - An Integrated Approach

Lista de Abreviaturas

DF – Demonstrações Financeiras

ISA – International Standards on Auditing

OG – Órgão de Gestão

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RDM – Risco de Distorção Material

REI – Regulamento de Exame e Inscrição

TI – Tecnologias de Informação



Artigo - Auditoria

ISA 315 (Revista 2019) - impactos e desafios na adoção

Rafaela Teixeira Militão | Revisora Oficial de Contas



O resultado da avaliação de risco é o primeiro passo na definição da abordagem de auditoria, tendo em conta que os testes de auditoria são formulados como resposta aos riscos de distorção material identificados.

Esta norma pode ser considerada como uma das principais impulsionadoras do espírito crítico e ceticismo profissional do auditor, dado que, na sua essência, reside a necessidade de questionarmos a todo o momento os dados e novas evidências recolhidas ao longo da auditoria, e refletirmos no trabalho realizado eventuais impactos decorrentes de possíveis alterações na avaliação do risco.

Se por um lado, a norma permite uma canalização mais eficiente dos recursos de auditoria para as matérias mais relevantes, por outro lado, tornou evidente e realçou a necessidade do auditor investir tempo e recursos, nomeadamente dos seus especialistas, no entendimento dos sistemas de informação.

1. Introdução

Embora a ISA 315 (Revista 2019), de seguida designada de ISA 315R, não tenha alterado a base teórica de uma auditoria baseada na avaliação do risco de auditoria (risco inerente, risco de controlo e risco de deteção), a referida norma introduziu melhorias substanciais no processo de avaliação de risco, criando maior robustez nos procedimentos conducentes à avaliação do risco e consequentemente, respostas mais direcionadas para os riscos identificados, e em particular os seus fatores de risco. Neste âmbito, a norma veio, nomeadamente, dar um maior enfoque às Tecnologias de Informação e ao risco associado ao IT, acompanhando desta forma os riscos associados aos avanços tecnológicos atuais e à dinâmica empresarial em constante evolução e crescimento. De um modo geral, as melhorias introduzidas tiveram por objetivo promover uma maior consistên-

cia na prática de auditoria, assim como escalabilidade, isto é, procedimentos ajustados em função da dimensão e complexidade das entidades.

A reafirmação e expansão dos procedimentos de avaliação do risco requeridos pela ISA 315R tiveram alguns desafios e impactos relevantes nos trabalhos de auditoria, sendo objetivo deste trabalho abordar a implementação prática da norma pelas equipas de auditoria de duas entidades, um grupo empresarial nacional de média dimensão e uma empresa de menor dimensão, estando estruturado do seguinte modo. Numa perspetiva teórica, no capítulo 2 será efetuado um enquadramento da norma, abordando a sua evolução, importância e quais as principais alterações ocorridas na última revisão a que foi sujeita, cujo projeto se iniciou em 2016 e terminou

em 2019, assim como a interligação com as restantes normas de auditoria. Numa perspetiva prática, como referido acima, no capítulo 3, serão discutidos quais os impactos e desafios sentidos em dois casos práticos. No capítulo 4, apresentam-se as principais conclusões do presente trabalho.

2. Enquadramento teórico da ISA 315 (Revista 2019)

Neste capítulo efetua-se um breve enquadramento teórico da ISA 315 (Revista 2019) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material (IAASB, 2019b). Na secção 2.1 será apresentado o cronograma das evoluções a que norma foi sujeita desde a sua publicação inicial em 2003. A secção 2.2 discute-se a sua relevância no processo de auditoria, sendo um dos seus principais pilares, apresentado na secção seguinte quais as alterações constantes da revisão de 2019 e de que forma consubstanciam uma melhoria do processo de avaliação de risco. Por fim, aborda-se na secção 2.4 alguns aspetos considerados relevantes na interligação da ISA 315 (Revista 2019) com as restantes normas internacionais de auditoria.

2.1 Evolução da ISA 315

A 19 de dezembro de 2019, o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) divulgou a Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315 (Revista 2019) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material (ISA 315R), que veio substituir a ISA 315 (Revista) e entrou em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2021.

Esta nova norma é o resultado de um projeto iniciado por um grupo de trabalho do IAASB, formado em março de 2016, em resposta aos principais temas identificados no *IAASB's ISA Implementation Monitoring Project*¹. No que diz respeito à ISA 315 (Revista) os principais temas identificados, considerados como os mais significativos e prioritários a endereçar por este grupo de trabalho, foram os seguintes (IAASB, 2013):

- Inconsistências na natureza e no número de riscos significativos identificados pelos auditores em auditorias semelhantes, levando à variabilidade nas respostas de auditoria;
- Dificuldades encontradas na aplicação prática do processo de entendimento do sistema de controlo interno;
- Orientações insuficientes na norma sobre os Riscos associados às Tecnologias de Informação (IT), cada vez mais complexas;

- Dificuldades em aplicar os requisitos da norma aos diversos tipos de entidades, em termos de dimensão e de maior ou menor complexidade.

Mais tarde, nesse mesmo ano, na 79ª reunião do *IAASB Board*, em setembro de 2016, a proposta de projeto para revisão da ISA 315 (Revista) foi aprovada, com especial enfoque na necessidade de melhorar a estrutura da norma, de forma a permitir uma avaliação de risco mais eficiente, assim como promover melhorias nas abordagens ao processo de entendimento das organizações, do seu ambiente e dos seus negócios, em constante mudança.

Em junho de 2018 foi aprovado o *Exposure Draft* (ED) da ISA 315 (Revista), para revisão pública e recolha de comentários até novembro de 2018. Foram recebidas cerca de 72 cartas de comentários, incluindo de reguladores e autoridades de supervisão de auditoria, firmas de auditoria e contabilidade, organizações do setor público e membros do International Federation of Accountants (IFAC).

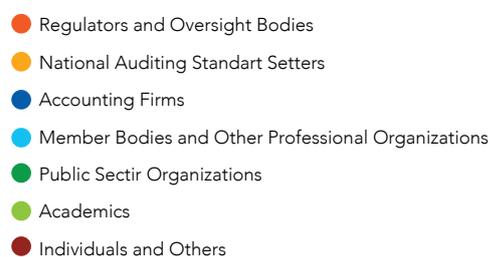
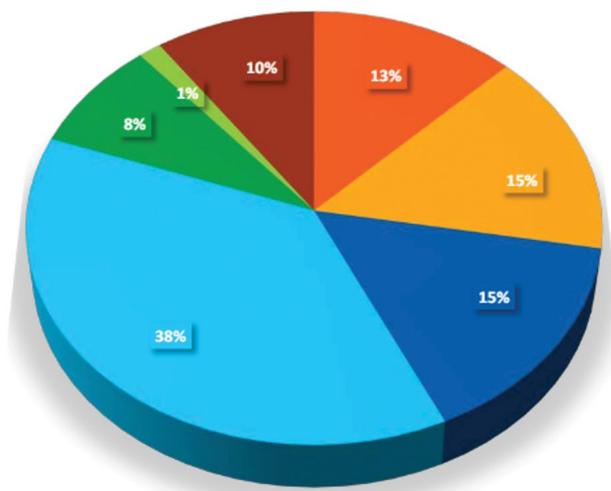


Figura 1: Origem dos comentários obtidos ao Exposure Draft da ISA 315 (Revista), obtido da apresentação do IAASB Consultative Advisory Group (CAG) de 5 de março de 2019, (IAASB, 2019e).

A ISA 315R foi aprovada na reunião do IAASB Board de setembro de 2019. Ciente da complexidade dos requisitos da norma, associada ao processo iterativo inerente à avaliação de risco, o IAASB desenvolveu, em complemento à publicação final da norma revista, materiais de apoio à adoção, tais como o *First-Time Implementation Guide* (IAASB, 2022a). Discute-se na secção 2.2 qual a relevância da norma em estudo no caminho da auditoria.

2.2 Relevância dos requisitos da ISA 315 (Revista 2019)

A ISA 315 (Revista 2019) aborda a responsabilidade do auditor quanto à identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.

O resultado da avaliação de risco é o primeiro passo na definição da abordagem de auditoria, tendo em conta que os testes de auditoria são formulados como resposta aos riscos de distorção material identificados, conforme previsto na ISA 330 – As respostas do auditor a riscos avaliados (OROC, 2018). Por conseguinte, a qualidade deste processo tem um efeito pervasivo sobre os todos os aspetos da auditoria (IFAC, 2022a). Acresce ainda que o processo de avaliação de risco pode ser bastante complexo e exigente, na medida em que é dinâmico e iterativo – a cada mudança relevante na entidade, nas suas operações e controlos e no ambiente externo (cenário macroeconómico, fatores setoriais...), o auditor deve retomar o processo de identificação e avaliação do risco e, se necessário, adaptar a sua estratégia de auditoria inicial a eventuais novos riscos identificados (IAASB, 2019a).

Como referido no parágrafo introdutório, esta base teórica da auditoria continua a ser o pilar dos testes desenhados para suporte da opinião sobre as demonstrações financeiras. Assim, globalmente, conforme definido na norma ISA 315R (parágrafo 7) “a compreensão que o auditor tem da entidade e do seu ambiente, da estrutura de relato financeiro e do sistema de controlo interno são interdependentes dos requisitos definidos para identificar e avaliar os riscos de distorção material”.

Esta norma, pode assim ser considerada como uma das principais impulsionadoras do espírito crítico e ceticismo profissional do auditor, dado que, na sua essência, reside a necessidade de questionarmos a todo o momento os dados e novas evidências recolhidas ao longo da auditoria, e refletirmos no trabalho realizado eventuais impactos decorrentes de possíveis alterações na avaliação do risco. Em particular, importa destacar que este *mindset* de ceticismo profissional constante, não se estende apenas à análise e validação de determinado



aspecto das demonstrações financeiras, aplicando-se também à forma como o auditor lida com informações contraditórias e as suas fontes ou à forma como realiza os inquéritos à Gestão ou aos Encarregados da Governação. Não tendo havido alterações no caminho da auditoria, reveste-se de extrema importância analisar quais as alterações e melhorias emanadas na ISA 315R para uma correta aplicação prática, debatido na secção seguinte.

2.3 Alterações e melhorias da ISA 315 (Revista 2019)

A revisão da norma expandiu consideravelmente os requisitos da anterior ISA 315 num conjunto de áreas-chave, conforme visão global da abrangência da ISA 315R no Anexo I, destacando-se no topo o julgamento profissional e o ceticismo profissional. Estes novos requisitos tiveram, em muitos casos, impacto na natureza e extensão dos procedimentos de identificação e avaliação de risco, incluindo um maior envolvimento de

especialistas e um maior nível de detalhe na execução e documentação. Para a maioria dos trabalhos de auditoria, tais requisitos exigiram mais esforço e mais recursos por parte do auditor para implementar as alterações exigidas pela nova norma.

De seguida são expostos os principais objetivos atingidos com a revisão da norma, incluindo a identificação das melhorias introduzidas, em resposta aos desafios identificados no início deste capítulo:

| Objetivo | Desafio ² | Resposta |
|---|---|---|
| 1. Incentivar uma avaliação de riscos mais robusta e, conseqüentemente, com respostas mais focadas aos riscos identificados | Inconsistências na natureza e no número de riscos significativos identificados pelos auditores em auditorias semelhantes, levando à variabilidade nas respostas de auditoria. | Introdução do conceito de “fatores de risco inerente” para auxiliar o auditor na identificação e avaliação do risco de distorção material de forma consistente, na componente de risco inerente. |
| 2. Dotar a norma de orientações e ferramentas úteis para o entendimento do ambiente das entidades, em constante evolução, incluindo as tecnologias de informação | Orientações insuficientes na norma sobre os Riscos associados às Tecnologias de Informação (IT), cada vez mais complexas | Maior precisão nos requisitos relativos à compreensão dos riscos de IT e Controlo Geral de IT (ITGCs) e em que circunstâncias deve ser envolvido um especialista de IT. Mais orientações sobre as circunstâncias em que deve ser efetuado o entendimento e avaliação do desenho e implementação dos controlos, incluindo ITGCs. |
| 3. Promover a consistência na aplicação dos procedimentos do auditor para identificação e avaliação de riscos | Dificuldades encontradas na aplicação prática do processo de entendimento do sistema de controlo interno | (1) Requisitos ampliados para compreender o modelo de <i>governance</i> , o negócio e o processo de reporte financeiro de uma entidade; (2) Clarificar quando deve ser testada a eficácia dos controlos ou apenas o desenho e implementação dos controlos. |
| 4. Tornar a norma mais adaptável a todas as entidades, independentemente da natureza ou complexidade | Dificuldades em aplicar os requisitos da norma aos diversos tipos de entidades, em termos de dimensão e de maior ou menor complexidade | Introdução de orientações de aplicação para destacar áreas onde os procedimentos do auditor podem ser dimensionados para se alinharem com a natureza da entidade. |

Figura 2: Quadro adaptado de materiais de formação da PwC, aquando da adoção da ISA 315 (Revista 2019), (PwC GAQ-M, 2022b).

Apresenta-se de seguida em maior detalhe as alterações e melhorias efetuadas à norma começando pelas rubricas significativas e não significativas, passando pela abordagem ao controlo interno, avaliação e resposta aos riscos de IT e, por fim, os fatores de risco inerente.

Classe de transações, saldo de contas e divulgações “Significativas” e “Não Significativas, mas materiais”

Uma classe de transações, saldo de contas e divulgação é significativa quando é identificada uma possibilidade razoável (i.e., mais do que remota) de erro material ao nível de pelo menos uma asserção.

A distinção das classes de transações, saldos de contas e divulgações entre ‘significativas’, ‘não significativas’ e ‘não significativas, mas materiais’ permite direcionar os recursos para a compreensão dos sistemas de informação e comunicação da entidade de uma forma mais eficaz. Desta forma, para as classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas é necessário avaliar a capacidade dos sistemas de informação e comunicação da entidade suportarem a preparação das demonstrações financeiras. Para tal, conforme definido no parágrafo 25 da ISA 315R, o auditor deve analisar em detalhe as políticas, procedimentos, recursos e dados dos sistemas de informação da entidade, de forma a compreender:

- i. como a informação é processada pelos sistemas de informação, nomeadamente, como é que as transações são iniciadas, registadas, ajustadas e incorporadas no sistema contabilístico da entidade;
- ii. como certos eventos e condições específicos da entidade são identificados e analisados para a correta incorporação nas divulgações das demonstrações financeiras;
- iii. como são produzidas e preparadas as demonstrações financeiras;
- iv. e quais os recursos da entidade, incluindo IT, se encontram alocados aos vários processos anteriormente referidos.

Este entendimento de processos e controlos para cada uma das classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas e não significativas mas materiais permite avaliação do risco de distorção material das demonstrações financeiras mais eficaz, tendo em conta que providencia ao auditor mais detalhe e profundidade sobre o sistema de controlo interno da entidade, permitindo ainda, reajustar as expectativas sobre o mesmo, formuladas numa fase inicial do trabalho, aquando do processo de aceitação da entidade.

Quando uma classe de transações, saldo de contas e divulgação não é significativa, mas material, o auditor tem de efetuar alguns testes substantivos para cumprir com a ISA 330, contudo menos extensivos do que os efetuados para uma classe de transações, saldo de contas e divulgação significativa.

Controlos – testes à eficácia vs. teste ao desenho e implementação

Na anterior versão da ISA 315, estava definido no parágrafo 20 que o “auditor deve inteirar-se das atividades de controlo relevantes para a auditoria, ou seja, das atividades de controlo que o auditor julga necessário conhecer para avaliar os riscos de distorção material ao nível da asserção e para conhecer procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados”. Por outro lado, diversas normas exigiam testes a controlos específicos, levando a diferentes interpretações e práticas inconsistentes, no que diz respeito aos controlos a testar.

Para obviar a estas inconsistências e clarificar qual a abordagem em termos de controlos, esta última revisão da norma passou a definir quais os controlos relativamente aos quais é requerido testar o desenho e implementação, e que são:

- i. Controlos que mitigam riscos significativos;
- ii. Controlos relacionados com lançamentos de diário registados no razão geral;
- iii. Controlos que o auditor planeou testar a sua eficácia operacional, seja porque considera

ser uma abordagem eficiente, ou porque os procedimentos substantivos por si só não serão suficientes;

- iv. Outros controlos que o auditor considera relevantes de acordo com o seu julgamento profissional.

Importa salientar que o teste ao desenho e implementação de um controlo não permite conforto de auditoria para determinada classe de transações, saldo de contas e divulgação a que este se encontra associado, seja para isso necessário testar a eficácia de uma amostra de controlos ao longo de todo o período no período em análise, incluindo no plano de trabalho dessa classe de transações, saldo de contas e divulgação. Este novo requisito da norma - o teste do desenho e implementação de determinados controlos - tem como propósito enriquecer o processo de identificação e avaliação de risco, visto que os resultados obtidos da revisão do desenho e implementação permitem avaliar a qualidade do ambiente de controlo interno da entidade e, detetar eventuais deficiências ao nível dos procedimentos de controlo interno instituídos pela entidade. Nas situações em que seja detetado deficiências de controlo interno, quer no respetivo desenho ou na sua implementação, o auditor deve avaliar qual o impacto da referida deficiência nos procedimentos a efetuar. Pode consubstanciar uma deficiência ou uma combinação de deficiências de controlo interno significativas, o que obriga a uma comunicação formal à Gestão e aos Encarregados da Governação ao abrigo da ISA 265 - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e do Órgão de Gestão (OROC, 2018), em particular nas situações onde não foram encontradas formas de mitigação da respetiva deficiência. Por outro lado, permite a adequação dos procedimentos substantivos delineados para dar resposta a determinado risco de distorção material.

Ambiente de IT, Riscos de IT e Controlos Gerais de IT (ITGCs)

Estes conceitos foram introduzidos na revisão da norma, com o propósito de clarificar qual o âmbito do entendimento dos sistemas de informação e da resposta ao risco de distorção material.

Ao longo da ISA 315 (Revisão 2019) foram introduzidas diversas alterações no sentido de precisar quais os procedimentos relativos à compreensão dos riscos de IT e dos controlos gerais de IT (ITGCs), incluindo requisitos de avaliação do desenho e implementação dos respetivos controlos, em linha com o abordado no tópico anterior. Passou a ser exigida a definição do nível de complexidade dos sistemas de informação da entidade, os quais dependem do nível de automatização, da dependência de relatórios gerados pelo sistema, do modelo de negócio estar mais ou menos depen-

dente de IT, das alterações ocorridas num período ao nível dos sistemas de informação, assim como do uso de tecnologias emergentes, tais como RPA (*Robotic Process Automation*) ou inteligência artificial.

Os riscos de IT surgem da suscetibilidade de determinados processos ou transações no ambiente de IT não se encontrarem a funcionar eficazmente, assim como ameaças ou falhas que ponham em causa a integridade da informação da entidade. Os riscos de IT podem impactar os vários ciclos do negócio de uma entidade, pelo que influenciam a avaliação do risco de várias classes de transações, saldos de contas e divulgações. A título de exemplo, no parágrafo A166 da ISA 315 (Revista 2019) encontram-se descritas algumas situações que consubstanciam riscos de IT e que, consequentemente, afetam a estratégia e a abordagem de auditoria:

- i. Se forem identificadas deficiências nos controlos gerais de IT implementados na entidade para prevenir e detetar acessos indevidos, o auditor poderá ter que alterar a sua abordagem de auditoria ao nível dos controlos automáticos.
- ii. Se determinada informação produzida por uma aplicação de IT é utilizada como evidência de auditoria, o auditor deve incorporar no seu plano de trabalho o teste aos relatórios gerados pelo sistema, inclusive testar controlos que mitiguem o risco de alteração indevida da aplicação ou dos seus dados.

Apesar de não existirem alterações significativas nos procedimentos de avaliação do risco de IT, esta revisão realça a necessidade de obtenção de um entendimento adequado e preciso do ambiente de IT, das aplicações de IT, dos controlos gerais de IT e dos riscos de IT, tendo culminado na incorporação na norma do Apêndice 5, para dar mais ênfase e orientações específicas a este nível. Uma das principais orientações no referido Apêndice diz respeito à avaliação da complexidade do ambiente de IT, determinante na definição da extensão dos procedimentos a efetuar, assim como na necessidade ou não do envolvimento de especialistas de IT quando o ambiente de IT for moderadamente complexo ou complexo.

Fatores do Risco Inerente e Riscos Significativos

Os conceitos de risco aplicáveis a uma auditoria, que incluem o risco de auditoria, o risco de deteção, o risco de distorção material, o risco inerente e o risco de controlo não sofrerem alterações, mantendo a sua consistência com o definido na ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (OROC, 2018). No entanto, a norma dá agora orientações mais claras, especificando de que forma deve ser avaliado o risco inerente, tendo, para o efeito, introduzido cinco fatores de risco considerados relevantes

para avaliar o risco inerente associado às classes de transações, aos saldos de contas e às divulgações significativas, as que, como referido na secção 2.3, têm uma possibilidade razoável de distorção material ao nível de pelo menos uma asserção. Tal permite uma maior precisão sobre os drivers do risco inerente e uma abordagem de auditoria mais eficaz na resposta à avaliação de risco efetuada direcionando esta resposta ao fator de risco identificado. O espectro do risco inerente ajuda o auditor a fazer julgamentos, com base na probabilidade e magnitude de uma possível distorção, num intervalo de maior para menor, ao avaliar riscos de distorção material e assenta nos seguintes fatores de risco – complexidade, subjetividade, alterações, incerteza e suscetibilidade ao erro devido a enviesamento da gestão ou outros fatores de risco de fraude.

Um risco é assim significativo quando se encontra na extremidade superior no espectro do risco inerente, conforme se ilustra na Figura 3.

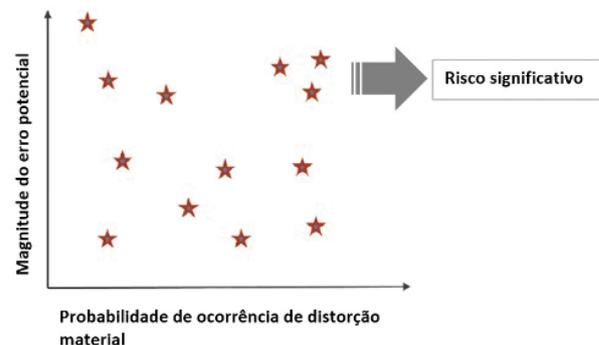


Figura 3: Espectro do risco inerente, adaptado do IAASB ISA 315 (Revised 2019) *First Time Implementation Guide* (IAASB, 2022).

O Anexo II contém exemplos de eventos ou condições que podem dar origem à existência de riscos de distorção material, para cada fator de risco inerente, com base no Apêndice 2 da ISA 315 (Revista 2019) (IAASB, 2019b).

Ceticismo profissional e o requisito "Stand-back"

A ISA 315R requer ainda que seja efetuada uma avaliação "stand-back" no sentido de garantir que a evidência de auditoria obtida nos procedimentos de avaliação de risco, suporta eficazmente a identificação e avaliação dos riscos. Este requisito permite a aplicação e desenvolvimento do ceticismo profissional, obrigando a uma reflexão sobre toda a informação obtida ao longo do processo de avaliação de risco, através, por exemplo, da promoção de discussões entre a equipa

de trabalho, desafiando também à identificação de informação contraditória ou desviante das expectativas iniciais, que possam alterar a avaliação de risco.

Resumidamente, as principais alterações e melhorias à norma traduziram-se na introdução de novos conceitos, com o objetivo de clarificar e simplificar a sua aplicação prática, assim como num incremento de procedimentos, com o objetivo de tornar a avaliação do risco mais robusta. Contudo, importa referir que, apesar da extensão das alterações introduzidas, os principais conceitos chave mantiveram-se inalterados. Antes da discussão relativa à aplicação da norma a dois casos práticos, aborda-se brevemente na seção 2.4 a interligação da ISA 315R com outras normas consideradas mais relevantes.

2.4 Interligação da ISA 315 (Revista 2019) com outras normas

Várias normas de auditoria foram revistas nos últimos anos ou encontram-se em processo de revisão, sendo que alguns dos conceitos introduzidos na ISA 315R resultam das revisões efetuadas ou afetaram as alterações introduzidas nessas normas.

Uma das principais normas relacionadas com a ISA 315 (Revista 2019) é a ISA 330 - As respostas do auditor a riscos avaliados (OROC, 2018). Conforme referido anteriormente, a estratégia de auditoria definida pela aplicação da ISA 330 depende diretamente das conclusões da avaliação de risco.

A nova redação da ISA 315R explicita claramente que o entendimento do ambiente de IT é crucial no processo de avaliação de risco, podendo, conseqüentemente em determinadas situações ser necessário envolver especialistas da área. A obrigatoriedade de se efetuar uma adequada alocação dos recursos, tanto humanos como tecnológicos, à equipa de auditoria também se encontra presente na ISA 220 (Revista) – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (IAASB, 2020). Esta norma realça a importância de se promover discussões no seio da equipa de auditoria e um acrescido envolvimento do sócio responsável pelo trabalho nas mesmas, evidentes também na ISA 315 (Revista 2019), pela implementação do espectro do risco inerente e o requisito de “stand-back”.

A ISA 540 (Revista) – Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações (IAASB, 2018a) inclui requisitos relativos ao entendimento das estimativas contabilísticas³, *input* essencial na avaliação dos fatores de risco inerente para as classes de transações, saldos de contas e divulgações assentes em estimativas contabilísticas.

Por fim, a ISA 600 Revista – Considerações Espe-

ciais – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente), recentemente alterada e em vigor para auditorias iniciadas após 15 dezembro 2023, requer uma maior interligação entre as equipas de auditoria do Grupo e as equipas de auditoria das componentes, para que seja incorporado na avaliação dos fatores de risco inerente das demonstrações financeiras consolidadas, o resultado da avaliação de risco ao nível de cada componente (IAASB, 2022b).

3. Desafios com a adoção da ISA 315 (revista 2019)

Através da exposição do trabalho de auditoria em dois tipos de clientes – um grupo empresarial nacional de média dimensão e outra entidade nacional de pequena dimensão - serão apresentados os desafios com a adoção da ISA 315 (Revista 2019).

3.1 Aplicação prática – grupo empresarial português de média dimensão

O grupo empresarial nacional de média dimensão produtor de bens de consumo, tendo várias subsidiárias, desde produtivas a retalhistas. Os sistemas de informação assentam num ERP, o SAP S/4 HANA, implementado nos vários processos de negócio – produção, compras, faturação, tesouraria e recursos humanos. Nos últimos anos, não ocorreram alterações significativas no ambiente de controlo nem ao nível dos procedimentos de controlo interno, tendo, contudo, estado sujeito aos impactos decorrentes da subida das taxas de juro, aumento dos custos de produção devido à indisponibilidade e incremento do preço de algumas matérias-primas e da energia, assim como aumento dos restantes custos, de uma forma generalizada, pelo aumento da inflação.

Classe de transações, saldo de contas e divulgações “Significativas” e “Não Significativas, mas materiais”

As classes de transações, saldos de contas e divulgações identificadas como significativas não alteraram face ao âmbito do trabalho de anos anteriores. Contudo, verificou-se um maior investimento no entendimento dos vários processos de negócio, associados às respetivas classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas. Na fase de planeamento houve assim necessidade de alocar mais recursos, assim como, envolver mais equipas de trabalho do cliente neste processo, tanto operacionais como financeiras, e em particular da área de IT.

Este trabalho mais extensivo proporcionou um maior entendimento do ambiente de controlo interno do cliente, tendo levado à identificação de deficiências de controlo interno, numa fase embrionária do trabalho. Apesar de não terem sido identificadas alterações nos procedimentos substantivos planeados e em linha com os anos anteriores, esta identificação proporcionou uma documentação mais clara das decisões da equipa quanto à avaliação do risco, assim como à escolha e abordagem de auditoria nas classes de transações, saldos de contas e divulgações afetadas pelas deficiências de controlo interno.

Adicionalmente, foi possível revisitar alguns dos procedimentos substantivos efetuados em classes de transações, saldos de contas e divulgações como *Capital Próprio e Estado e Outros Entes Públicos*, dado que para algumas das empresas do grupo foram classificadas como “materiais, mas não significativas”. Na rubrica de *Estado e Outros Entes Público*, esta mudança permitiu a redução dos testes de detalhe relacionados com a substanciação de guias de imposto. Ao nível da rubrica de *Capital Próprio*, os procedimentos efetuados na maioria das subsidiárias do grupo ficaram adstritos aos testes necessários para obter conforto sobre a asserção de classificação e apresentação.

Estas alterações permitiram uma melhor canalização dos recursos da equipa para as rubricas de risco significativo e asserções relevantes e promoveu discussões entre os membros da equipa sobre o que são efetivamente as classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas, não significativas e materiais, mas não significativas. A principal dificuldade sentida na promoção destas mudanças prendeu-se com a formulação do racional que sustenta a possibilidade razoável de distorção, asserção a asserção, e a sua conexão com o conhecimento acumulado do cliente. Desta forma, foi possível enriquecer a fase de planeamento com mais interações entre os elementos mais experientes e juniores da nossa equipa e fomentar o desenvolvimento do ceticismo e julgamento profissional inerente à avaliação do risco.

Controlos – testes à eficácia vs. teste ao desenho e implementação

A abordagem de auditoria deste grupo, com base na experiência acumulada da equipa de vários anos, tem assente maioritariamente em testes substantivos – seja devido à existência de deficiências nas atividades de controlos de determinado processo ou por ter sido considerada a abordagem mais eficiente. A nova obrigatoriedade de testar o desenho e implementação de determinados controlos, com especial enfoque naqueles associados a riscos significativos e lançamentos de diário registados no razão geral, levou assim a um maior envolvimento da equipa na



“

Na rubrica de Estado e Outros Entes Público, esta mudança permitiu a redução dos testes de detalhe relacionados com a substanciação de guias de imposto. Ao nível da rubrica de Capital Próprio, os procedimentos efetuados na maioria das subsidiárias do grupo ficaram adstritos aos testes necessários para obter conforto sobre a asserção de classificação e apresentação.”

fase de planeamento, incrementando o peso do tempo despendido nesta fase da auditoria. Adicionalmente, na área do rédito, sendo um risco significativo ao nível de determinadas asserções tendo em conta a presunção existente em termos de risco de fraude, foram identificados vários controlos automáticos, nomeadamente ao nível da expedição de mercadorias, emissão de faturas e acessos, cuja implementação não era analisada nos anos anteriores. Desta forma, foi necessário reformular a abordagem ao nível do ambiente de IT, inclusive, através do envolvimento de especialistas. Uma abordagem mais alargada ao nível do controlo interno permitiu identificar outras deficiências de controlo interno, e adaptar os nossos testes substantivos às deficiências detetadas. Por exemplo, na área do rédito, apesar de terem sido identificados controlos automáticos robustos,

assim como um nível de segregação de funções adequado, foram também identificadas pelos especialistas de IT exceções ao nível dos controlos gerais de IT, nomeadamente, no que diz respeito à gestão de acessos e existência de utilizadores no sistema com acessos e permissões alargadas. Desta forma, foram introduzidos critérios específicos nos testes aos lançamentos de diário registados no razão geral, de forma a identificar registos efetuados pelos utilizadores com permissões alargadas, em resposta à deficiência de controlo interno identificada.

Ambiente de IT, Riscos de IT e Controlos Gerais de IT (ITGCs)

Com a necessidade de serem efetuados teste ao desenho e, em particular, à implementação dos controlos associados ao Rédito, por ser uma rubrica de risco significativo, como referido anteriormente, a equipa de auditoria concluiu pela necessidade de envolver especialistas de IT. Acresce o facto do ERP do grupo, SAP S/4 HANA, ter sido considerado complexo, o que à luz da ISA 315R é um fator decisivo no envolvimento de tais especialistas. A complexidade surgiu-se essencialmente das dependências de IT no modelo de negócio do grupo, nomeadamente ao nível de cálculos automáticos, interfaces, controlos automáticos e, em particular, segregação de funções.

A inclusão de especialistas na equipa, associada ao maior envolvimento dos restantes elementos conforme já exposto anteriormente, impulsionou a necessidade de revisão dos honorários de auditoria, face ao acréscimo de volume de horas decorrente de procedimentos de auditoria mais extensos.

Por outro lado, na fase final do trabalho foi possível produzir um entregável adicional ao cliente – um relatório de recomendações de controlo interno – fruto dos procedimentos adicionais efetuados, incluindo as conclusões dos especialistas de IT.

Fatores do Risco Inerente e Riscos Significativos

A revisão das normas implica sempre, de uma forma transversal, a atualização dos procedimentos estruturados nos papéis de trabalho. No entanto, como esta revisão teve alterações relevantes em particular em termos de documentação, o software de auditoria sofreu uma alteração estrutural muito significativa. Para ir de encontro à introdução dos cinco fatores do risco inerente, o software de auditoria foi adaptado com uma nova ferramenta que facilitou a documentação da avaliação do risco inerente e promoveu uma maior coesão entre os papéis de trabalho da fase de planeamento e a estratégia de auditoria, agora mais clara em termos de relação com a avaliação



Por exemplo, na área do crédito, apesar de terem sido identificados controlos automáticos robustos, assim como um nível de segregação de funções adequado, foram também identificadas pelos especialistas de IT exceções ao nível dos controlos gerais de IT, nomeadamente, no que diz respeito à gestão de acessos e existência de utilizadores no sistema com acessos e permissões alargadas. Desta forma, foram introduzidos critérios específicos nos testes aos lançamentos de diário registados no razão geral, de forma a identificar registos efetuados pelos utilizadores com permissões alargadas, em resposta à deficiência de controlo interno identificada.”

do risco inerente através dos seus fatores de risco inerente. Contudo, para dotar as equipas de formação adicional e material de apoio, foi necessário, de uma forma transversal, um maior dispêndio de tempo por parte de todos os envolvidos.

A identificação dos riscos significativos não sofreu alterações, contudo, a reflexão sobre os fatores de risco inerente, complexidade, subjetividade, incerteza, alterações e suscetibilidade ao erro devido ao enviesamento da gestão ou outros fatores de risco de fraude foi objeto de diversas discus-

sões entre a equipa de trabalho e maior envolvimento do sócio e *manager* responsáveis, mas levou a uma maior qualidade na documentação do julgamento e decisões tomadas na avaliação de risco. Em particular, destaca-se neste grupo a avaliação do risco de continuidade e imparidade de ativos não correntes e dos respetivos fatores de risco inerente. Na reflexão sobre os fatores “incerteza” e “alterações”, a equipa incorporou a evolução da envolvente macroeconómica no período a seguir ao escalar do conflito entre a Rússia e a Ucrânia, nomeadamente, aumento das taxas de juro e da inflação, na sua avaliação dos riscos. Estes dois fatores de risco inerente foram categorizados como muito impactantes ao nível dos *cash-flows* operacionais das entidades do grupo, o que levou à graduação destes dois riscos como significativos. A avaliação do fator de risco, Incerteza, evidenciou que os modelos financeiros de *cash-flows* descontados apoiados em dados operacionais históricos deixaram de representar a melhor expectativa sobre o futuro baseado no passado que passou a ser uma fonte de previsão não fiável. Este fator de risco evidenciou a necessidade de ao nível dos testes substantivos dar maior enfoque aos pressupostos assumidos nas projeções efetuadas. Este acréscimo de incerteza também teve impacto na subjetividade dos dados do modelo. As respostas a estes fatores de risco, incerteza e subjetividade, em termos substantivos passaram por incluir o recurso a peritos em particular para determinação da taxa de desconto, havendo assim uma documentação clara dos testes efetuados aos fatores de risco identificados.

Desta forma, na nova ferramenta, a avaliação do risco de imparidade de ativos não correntes, com particular destaque para a classe de transações, saldo de contas e divulgações Ativo Fixo Tangível, foi avaliado como significativo na asserção rigor, valorização e imputação.

De notar que a avaliação destes dois riscos como significativos seria a mesma aplicando a versão anterior da norma. No entanto, a documentação do racional da avaliação do risco ficou mais coesa com os restantes procedimentos de planeamento, incluindo o entendimento da entidade e do seu ambiente, assim como os testes substantivos em resposta a estes riscos significativos.

Ceticismo profissional e o requisito “Stand-back”

A ISA 315R pretende promover uma cultura de ceticismo profissional, que impulsiona a constante reflexão sobre o impacto de novos dados e informações na avaliação de risco. A avaliação de risco não se consubstancia num *checklist* de procedimentos a efetuar ou passos a efetuar, mas sim, um processo dinâmico e interligado com o conhecimento da entidade, o seu ambiente e o seu referencial contabilístico, assim como os seus sistemas de informação.



No caso deste grupo, como o setor no qual as empresas se encontram inseridas foi impactado com um aumento significativo dos custos de produção, acompanhado de uma dificuldade em refletir esse efeito no preço de venda aos clientes, a rentabilidade operacional foi bastante afetada e consequentemente, as demonstrações financeiras e as projeções da gestão sobre *cash-flows* operacionais futuros sofreram diversas oscilações e variações não usuais. Para além de um “fresh look” sobre a estratégia de auditoria do passado, houve necessidade de avaliar este fator de risco, Alterações, decorrente desta nova instabilidade económica e cenário macroeconómico negativo, e atualizar a avaliação de risco ao longo do processo de auditoria, analisando, por exemplo, demonstrações financeiras intercalares e acompanhando e discutindo com a gestão as alterações aos orçamentos e respetivos pressupostos. Com isto foi possível efetuar o “stand-back” introduzido pela norma e promover uma cultura de partilha entre a equipa de trabalho.

3.2 Aplicação prática – empresa portuguesa de pequena dimensão

O segundo caso, agora apresentado numa perspetiva de escalabilidade, recai sobre uma empresa industrial, tendo operações simples de venda de mercadorias, com produtos que se caracterizam pela sua relativa homogeneidade. Em termos organizacionais, a empresa não possui nenhum departamento interno de IT, dado que o seu ERP é *off the shelf*.

Adicionalmente, convém destacar que a área financeira e administrativa da empresa é constituída por apenas seis pessoas, mas adequada à dimensão das suas operações. Conclui-se assim que o seu ambiente de controlo interno, é substancialmente informal, mas aceitável dadas as condições referidas.

Classe de transações, saldo de contas e divulgações “Significativas” e “Não Significativas, mas materiais”

À semelhança do verificado no caso anterior, foi necessário um maior investimento no entendimento dos vários processos de negócio, associados às respetivas classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas, e em particular no desenho dos controlos instituídos, o que, dadas as características da entidade, não tinha sido efetuado para todos os processos de negócio relevantes. Deste modo, e apesar da dimensão, na fase de planeamento foram igualmente alocados mais recursos para cumprir com as exigências de documentação da norma. Destaca-se ainda uma maior solicitação de reuniões e tempo por parte das equipas de trabalho do cliente, tanto operacionais como financeiras.

Foi igualmente possível ajustar os procedimentos substantivos efetuados em classes de transações, saldos de contas e divulgações como *Capital Próprio e Estado e Outros Entes Públicos*, classificadas como “materiais, mas não significativas”.

Controlos – testes à eficácia vs. teste ao desenho e implementação

No caso desta empresa, foi necessário efetuar um entendimento mais extensivo dos controlos da área do rédito e documentar o desenho e implementação dos controlos instituídos, dado tratar-se de uma rubrica com risco significativo nas asserções Ocorrência, Rigor e Corte, decorrente da presunção do risco de fraude. O principal desafio identificado nesta empresa, dada a sua reduzida dimensão, foi a ausência de formalização e arquivo de alguns controlos, tendo sido identificado exceções nos testes de implementação. A extensão dos referidos procedimentos permitiu providenciar ao cliente algumas sugestões de melhoria no desenho dos controlos.

Comparativamente ao caso anterior, dada a dimensão da entidade, as exigências da norma não se refletiram numa maior eficiência da auditoria, corroborando a discussão atual em redor da aplicação das ISA's às entidades de menor dimensão e à criação de normas específicas menos complexas para essas entidades (Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) (IAASB, 2019c).

Ambiente de IT, Riscos de IT e Controlos Gerais de IT (ITGCs)

O sistema de informação desta entidade é *off the shelf*, pelo que foi considerado como pouco complexo pela equipa de auditoria. Adicionalmente, dado o número reduzido de controlos automáticos e simplicidade das operações, a equipa de auditoria optou por não envolver especialistas de IT.

Fatores do Risco Inerente e Riscos Significativos

A identificação dos riscos significativos nesta entidade não sofreu alterações, contudo, a reflexão sobre os fatores de risco inerente promoveu as discussões entre a equipa de trabalho e levou a uma maior qualidade na documentação do julgamento e decisões na avaliação de risco. Em particular, nesta empresa destaca-se a avaliação do risco de sobrevalorização do valor realizável líquido dos inventários. Num contexto de incremento significativo dos custos de produção, impulsionados pelo aumento dos custos de energia, aliado à redução de margem operacional, dado que a empresa não conseguiu repercutir de forma imediata estas oscilações no preço de venda aos clientes, os fatores de risco inerente “alteração” e “susceptibilidade ao erro devido a enviesamento da gestão” levaram à graduação deste risco como significativo.

À semelhança do caso anterior, a adoção desta norma não alterou a identificação do risco significativo, no entanto, proporcionou uma resposta mais focada a cada um dos fatores de risco e uma melhoria na documentação da avaliação do risco.

Ceticismo profissional e o requisito “Stand-back”

De um modo geral, foram efetuadas mais discussões entre a equipa de trabalho, promovendo uma cultura de partilha e crescimento do ceticismo profissional.

4. Conclusão

As alterações introduzidas pela ISA 315R foram relevantes em matéria de documentação da avaliação de risco, contudo, é importante realçar que os conceitos chave permaneceram inalterados. De um modo geral, as melhorias introduzidas pretendem salientar a importância da avaliação de risco, e, ao mesmo tempo, fornecer linhas condutoras mais detalhadas sobre esse processo, promovendo o ceticismo profissional, orientando o auditor para os fatores de risco inerente com mais impacto na avaliação do risco e, consequentemente, canalizar a resposta de auditoria nesse mesmo sentido.

Se por um lado, a norma permite uma canalização mais eficiente dos recursos de auditoria para as matérias mais relevantes, por outro lado, tornou evidente e realçou a necessidade do auditor investir tempo e recursos, nomeadamente dos seus especialistas, no entendimento dos sistemas de informação. Este enfoque da norma no ambiente de IT e controlos gerais de IT acompanha a evolução tecnológica no mundo empresarial e a complexidade dos seus sistemas de informação e acarreta a necessidade de equipas de auditoria

cada vez mais multidisciplinares. Consequentemente, a alteração ao nível da alocação de recursos, principalmente especializados, também obrigou à revisão dos honorários praticados.

A revisão da norma levou a uma adaptação do próprio *software* de auditoria e/ou ferramentas utilizadas na avaliação do risco, que se traduziu numa maior qualidade da documentação da avaliação de risco, embora com acréscimo de horas de formação. Adicionalmente, num dos exemplos práticos apresentados com os desafios da ISA 315R, a equipa de auditoria passou a incluir especialistas de IT, para fazer face às exigências da norma, tendo possibilitado o reporte de deficiências de controlos à Gestão e aos Encarregados de Governança no que diz respeito aos controlos gerais de IT, uma mais valia para a gestão e valor

acrescentado ao papel do auditor. Por outro lado, face às deficiências encontradas, a equipa adaptou ainda os seus procedimentos substantivos. Ficou, no entanto, também evidente, a relevância de uma abordagem mais ágil para entidades de menor dimensão, atualmente em curso.

Por fim, as clarificações introduzidas na norma, assim como as ferramentas de apoio publicadas pelo IAASB, permitiram promover o ceticismo profissional, tão relevante e crucial no julgamento associado à avaliação de risco.

Em suma, a revisão da norma permitiu melhorar a avaliação de risco e adequar e alocar recursos da equipa de auditoria de forma mais eficiente e eficaz, em resposta aos fatores de risco inerente identificados.

Notas

¹ Projeto do IAASB, iniciado em março de 2009, que teve como principal objetivo efetuar uma avaliação e revisão da implementação das ISAs revistas, que entraram em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2009. Este projeto terminou em julho de 2013 e como consequência dos temas identificados, deu-se início ao processo de revisão de várias normas internacionais de auditoria, incluindo a ISA 315 (Revista).

² Estes desafios foram identificados como os principais temas a endereçar pelo grupo de trabalho do IAASB responsável pelo projeto de revisão da ISA 315 (Revista), identificados na secção 2.1 deste trabalho.

³ De acordo com o parágrafo 12 (a) da ISA 540 (Revista), uma estimativa contabilística é uma quantia monetária cuja mensuração, de acordo com os requisitos da estrutura de relato financeiro aplicável, está sujeita à incerteza de estimativa, (IAASB, 2018a).

⁴ Softwares *off the shelf* são padronizados e produzidos em massa, disponíveis ao público em geral e adequados para uso imediato, sendo projetados para uma ampla gama de entidades, oferecendo um conjunto abrangente de recursos.

Referências bibliográficas

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2013), "The Clarified ISAs - Findings from the Post-Implementation Review.", <https://www.iaasb.org>, acessado em 20 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2015), "Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements – Revised ISAs and Related Conforming Amendments", <https://www.iaasb.org>, acessado em 28 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2018a), "ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures", <https://www.iaasb.org>, acessado em 28 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2018b), "Exposure Draft - Proposed International Standard on Auditing 315 (Revised) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs", <https://www.iaasb.org>, acessado em 28 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019a), "Basis for conclusion ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, including conforming and consequential amendments to other international standards", <https://www.iaasb.org>, acessado em 20 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019b), "ISA 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)", <https://www.iaasb.org>, acessado em 20 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019c), Discussion Paper, "Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Address the Challenges in Applying the ISAs", <https://www.iaasb.org>, acessado em 21 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019d), "Non-authoritative support material related to technology: frequently asked questions (FAQ) – The use of automated tools and techniques when identifying and assessing risks of material misstatement in accordance with ISA 315 (Revised 2019)", <https://www.iaasb.org>, acessado em 21 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019e), "ISA 315 (Revised) – Responding to Comments to the Exposure Draft, CAG Meeting of March 5, 2019", <https://www.iaasb.org>, acessado em 21 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2019f), "IAASB Meeting Highlights and Decisions September 2019", <https://www.iaasb.org>, acessado em 21 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2020), "ISA 220 (Revised) Quality Management for an Audit of Financial Statements", <https://www.iaasb.org>, acessado em 21 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2022a), "c.", <https://www.iaasb.org>, acessado em 20 de maio de 2024.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2022b), "ISA 600 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 600 (Revised)", <https://www.iaasb.org>, acessado em 20 de maio de 2024.

IFAC (International Federation of Accountants) (2022a), "The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (Revised 2019)", <https://www.ifac.org/>, acessado a 21 de maio de 2024.

IFAC (International Federation of Accountants) (2022b), "IFAC Small and Medium Practices Committee Response to the IAASB's Exposure Draft, Proposed International Standard on Auditing 315 (Revised) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs", <https://www.ifac.org/>, acessado a 21 de maio de 2024.

OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) (2018), "Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços

Relacionados, Parte I”, <https://www.oroc.pt/normativo-tecnico/normativo-tecnico/auditoria-normativo-da-ifac/>, acessado a 21 de maio de 2024.

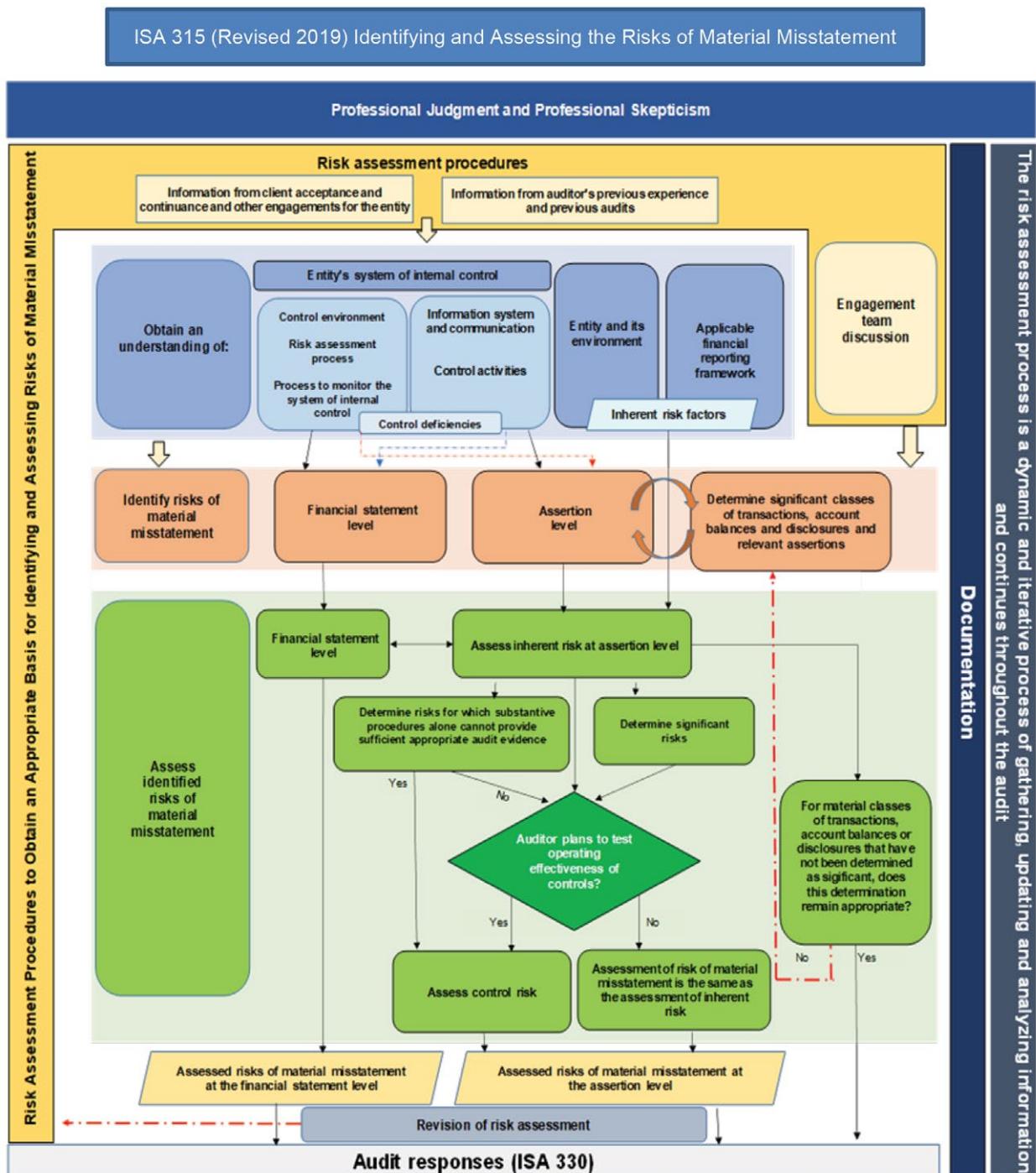
PwC GAQ-M (PwC Global Assurance Quality Methodology) (2022a), “ISA 315 (Revised) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement - Frequently Asked Questions”, <https://pwc-assurance-assist.easydita.com/>, acessado a 20 de maio de 2024.

PwC GAQ-M (PwC Global Assurance Quality Methodology) (2022b), “ISA 315 (Revised) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement – Client Discussion Placemat”, <https://pwc-assurance-assist.easydita.com/>, acessado a 20 de maio de 2024.

Anexos

Anexo I – Visão Geral sobre o processo de Identificação e Avaliação do Risco definido pela ISA 315R (IAASB, 2022a)

ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*
First-Time Implementation Guide



Resumo de termos e abreviaturas

Resumo de termos e abreviaturas

CAG - Consultative Advisory Group do IAASB

ERP - Enterprise resource planning

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IT - Tecnologias de Infor Macao

ITGCs – IT General Controls / Controlos Gerais de IT

SIRA – Scope and Inherent Risk Assessment Tool

PwC - refere-se à PwC Portugal, constituída por várias entidades legais, ou à rede PwC.

RPA - Robotic Process Automation



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.

Lazer

Momento de Leitura

Extrato do Livro “The Psychology of Money: Timeless lessons on wealth, greed, and happiness” de Morgan Housel, Harriman House Limited, 2020.

“Money’s greatest intrinsic value—and this can’t be overstated—is its ability to give you control over your time.”

“Use money to gain control over your time, because not having control of your time is such a powerful and universal drag on happiness. The ability to do what you want, when you want, with who you want, for as long as you want to, pays the highest dividend that exists in finance.”

“Things that have never happened before happen all the time.”

“Planning is important, but the most important part of every plan is to plan on the plan not going according to plan.”

“Independence, to me, doesn’t mean you’ll stop working. It means you only do the work you like with people you like at the times you want for as long as you want.”

“I love Voltaire’s observation that “History never repeats itself; man always does.”

Formação Contínua

O plano de formação contínua neste trimestre incluiu as últimas sessões relativas ao Curso das ISA, iniciado em junho, nas matérias inerentes à conclusão e relato. Foi ainda abordada a temática da Ética, tema relevante no plano formativo quer dos Revisores Oficiais de Contas quer dos seus colaboradores, bem como três sessões relacionadas com a ISA 315.

Em setembro, iniciámos os programas de formação específica da nossa Academia OROC, para as funções de Junior e Senior. Estes programas têm como objetivo dotar os auditores de conhecimentos adequados às funções onde estão integrados, contribuindo para um melhor desempenho das tarefas atribuídas em contexto de auditoria.

Na formação para Juniores, endereçada a auditores que estão a tomar o primeiro contacto com a atividade de auditoria, o objetivo final é i) fazer um enquadramento da atividade de revisão de contas e da importância do Revisor Oficial de Contas (de acordo com os Estatutos e demais legislação), ii) entender o que é uma auditoria às demonstrações financeiras, suas limitações e temas relacionados com o dever de sigilo/confidencialidade e independência (ameaças e salvaguardas), iii) ficar a conhecer as diferentes fases de uma auditoria às demonstrações financeiras, explicando-se o que é efetuado em cada fase, alertando-se os conceitos chave e assinalando-se as áreas em que os auditores juniores estarão mais envolvidos, iv) entender a organização de uma pasta de auditoria (dossier físico / informático, arquivo permanente / arquivo corrente), v) tomar conhecimento dos aspetos gerais relativos à prova de auditoria, nomeadamente os procedimentos para a sua obtenção e documentação; vi) entender os procedimentos realizados na fase interina do trabalho de auditoria, com enfoque nas áreas onde os auditores juniores estarão mais alocados (realização de narrativas e walkthroughs e execução de testes aos controlos) e vii) entender os procedimentos substantivos (com exemplos práticos) nas áreas das demonstrações financeiras onde o auditor júnior estará alocado. De referir que a Academia Junior, inicia-se com uma sessão de excel, por forma a facilitar o domínio da ferramenta e o conseqüente desenvolvimento dos exercícios que são lançados ao longo do curso. Foi uma lacuna que identificamos nas anteriores edições e passamos a prever esta aula para colmatar possíveis deficiências.



Na Academia Senior, o programa está mais vocacionado para tarefas de supervisão e procedimentos nas áreas de risco, destacando-se i) planeamento e supervisão do processo de auditoria; ii) realização de avaliações eficazes do risco de auditoria e os impactos na definição da materialidade e no desenho dos testes de auditoria; iii) avaliação do risco de fraude e executar procedimentos relativos à derrogação de controlos pelo órgão de gestão; iv) execução e documentação dos procedimentos substantivos de auditoria, nomeadamente em áreas de maior risco; v) apresentação das conclusões de auditoria, incluindo a preparação do mapa de ajustamentos de auditoria e elaboração da declaração do órgão de gestão; vi) revisão das Demonstrações Financeiras e preparar uma *checklist* de divulgações; vii) preparação do *draft* dos relatórios de auditoria, tendo por base as GAT; viii) atribuição de responsabilidades aos membros da equipa; e ix) análise do trabalho desenvolvido pelos membros da equipa.

Vamos realizar no próximo trimestre, a **Academia OROC para Managers / Supervisores**, a qual, nesta edição, terá um reforço nas matérias relacionadas com a **implementação e monitorização da ISQM e da ISA 600**. Serão abordadas as várias componentes contempladas na ISQM1, com o lançamento de temas para debate, bem como aspetos relacionados com o planeamento, execução e finalização de uma auditoria às demonstrações financeiras. A última parte do programa está reservado à apresentação dos principais tópicos que surgem no controlo de qualidade da OROC.

Acreditamos que a qualificação destes profissionais é uma das formas para contribuir para a melhoria da qualidade dos trabalhos de auditorias, nomeadamente na sua planificação, documentação e organização. A adesão que tem tido ano após ano, vem provar isso mesmo. As próximas edições estão a ser planeadas para setembro a outubro do próximo ano.

Com o aproximar do final do ano, vamos dar enfoque a formações associadas ao desenvolvidos de alguns procedimentos específicos de auditoria, nomeadamente inventários, confirmações externas e auditoria ao rédito.

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

Deixamos, no entanto, 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.

Mapas de Formação

| AUDITORIA | JULHO | AGOSTO | SETEMBRO |
|---|-------|--------|----------|
| Auditoria - ISAs | | | |
| ISA 315 | | | ● |
| Auditoria - Curso ISAs (formação à distância) | | | |
| Sessão 6 - Conclusões de auditoria e relato | ● | | |
| Auditoria - Ética e Outras Matérias Regulamentares | | | |
| Código de Ética - análises de casos - | | | ● |
| Auditoria-Sistemas de Informação | | | |
| Fundamentos de Tecnologias de Informação para Auditoria | ● | | |
| Academia OROC | | | |
| Academia - Juniores | | | ● |
| Academia - Seniores | | | ● |
| CONTABILIDADE E RELATO FINANCEIRO | | | |
| Análise Económico-Financeira | | | ● |
| Métodos de avaliação imobiliária | | | ● |
| Informação Financeira & Contabilidade dos Organismos de Investimento Coletivo (OICVM e OII) | | | ● |
| FISCALIDADE | | | |
| Reestruturações e o Regime Fiscal dos Preços de Transferência | | | ● |
| Comissões de auditoria e outros órgãos de fiscalização | ● | | ● |
| Benefícios fiscais | | | |
| OUTRAS MATÉRIAS | | | |
| Avaliação de empresas através de modelos DCF e múltiplos | ● | | |



CERTIFICAMOS

A INFORMAÇÃO SOBRE

SUSTENTABILIDADE



**ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS**

Integridade. Independência. Competência.



www.oroc.pt

Sede

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

Serviços Regionais do Norte

Av. da Boavista, n.º 3477/3521, 2.º andar | 4100-139 Porto