



UCALP

UNIÃO DOS CONTABILISTAS
E AUDITORES DA REGIÃO DE LISBOA
E VALE DO TEJO



OROC membro fundador da UCALP P.06

GRANDE ENTREVISTA

"Na KPMG temos um compromisso muito claro em auditoria: servir o interesse público e criar valor para os nossos clientes, através de inovação contínua."

VÍTOR RIBEIRINHO,
CEO KPMG PORTUGAL

P.10



AUDITORIA

Documentação:
Análise comparada dos
requisitos das ISA
e da ISA for LCE

JOSÉ DUARTE FERNANDES
BETENCOURT

P.28

CONTABILIDADE

As incompatibilidades
dos membros
do Conselho Fiscal
nas Sociedades
Anónimas

SOFIA ISABEL JESUS FURTADO

P.50





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

04 EDITORIAL

Virgílio Macedo

06 EM FOCO

OROC membro fundador da UCALP

10 GRANDE ENTREVISTA

Vítor Ribeirinho – CEO KPMG Portugal

19 NOTÍCIAS

24 DESENVOLVIMENTOS REGULATÓRIOS RELEVANTES

30 AUDITORIA

Documentação: Análise comparada dos requisitos das ISA e da ISA for LCE

José Duarte Fernandes Betencourt

40 CONTABILIDADE E RELATO

Especificidades e simplificações das NCRF aplicáveis às PME

Mónica Cristina Andrade Guimarães

52 DIREITO

As incompatibilidades dos membros do Conselho Fiscal nas Sociedades Anónimas

Sofia Isabel Jesus Furtado

64 FISCALIDADE

Mecanismo de Ajustamento Carbónico Fronteiriço e neutralidade climática

Susana Cristina Rodrigues Aldeia

70 NÚMEROS DA OROC

72 LAZER

Momento de Leitura

73 FORMAÇÃO CONTÍNUA

FICHA TÉCNICA

DIRETOR

Fernando Vírgilio Macedo

DIRETOR ADJUNTO

Rui Pinho

COORDENADOR

Mário Freire

CONSELHO DE REDAÇÃO

Sérgio Pontes

Avelino Antão

Paulo Alves

REDAÇÃO E SECRETARIADO

Filipa Gonçalves

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

PROJETO GRÁFICO E PAGINAÇÃO

FSC / DÉDALO

PRODUÇÃO

ACD Print, SA

Rua Marquesa d'Alorna, 2620-271 Ramada

ESTATUTO EDITORIAL EM:

[https://www.oroc.pt/uploads/](https://www.oroc.pt/uploads/publicacoes/estatuto_editorial/)

[publicacoes/estatuto_editorial/](https://www.oroc.pt/uploads/publicacoes/estatuto_editorial/)

EstatutoEditorial2021.pdf

DISTRIBUIÇÃO GRATUITA

TIRAGEM

1750 exemplares

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

Membro fundador da:



**ACCOUNTANCY
EUROPE.**

Membro da:



**International
Federation
of Accountants®**

Editorial



VÍRGILIO MACEDO
BASTONÁRIO

O início do ano de 2025 começou de forma peculiar com a inesperada dissolução da Assembleia da República, o que não deixa de constituir um atraso para as políticas que estavam em curso, mas também apresenta para a Ordem um atraso relativamente aos trabalhos em curso junto da Tutela. Não obstante, o nosso foco mantém-se para que tenhamos as condições de prosseguir com o Plano de Atividades e Orçamento aprovado em janeiro.

A concretização deste plano reforça o reconhecimento da profissão, da sua atuação e dos seus valores, promovendo a credibilização e a notoriedade da profissão no sentido do incremento permanente da qualidade dos serviços prestados pelos membros e pela Ordem numa relação de proximidade, que se traduz na nossa Missão. Mas este plano prossegue a continuidade das iniciativas lançadas no mandato 2021–2023, como integra novas prioridades quadriénio 2024-2027, nomeadamente as decorrentes da entrada em vigor do “novo” Estatuto da Ordem no dia 1 de março de 2024. O início do ano, fica também marcado pelas alterações aos Regulamentos que irão ser aprovados na Assembleia Representativa a realizar no dia 15 de abril e na adoção de

uma reorganização interna dos órgãos e serviços. Este início do ano também ficou marcado pelo reforço na estratégia digital com a divulgação do 1º número da Newsletter OROC, cuja divulgação é mensal, permitindo o conhecimento de proximidade e em tempo útil das atividades realizadas ou a realizar pela Ordem, das atividades regulatórias, da atividade formativa entre diversos temas da atualidade.

E é com grande entusiasmo que já iniciámos neste 1º trimestre do ano, os trabalhos de preparação para o XV Congresso da OROC, que vai decorrer nos dias 23 e 24 de outubro no Palácio da Bolsa no Porto e que representa um momento de excelência para a profissão, que reunirá especialistas nacionais e internacionais e que constitui uma oportunidade de partilha e atualização de conhecimentos técnicos e científicos e que visa promover a troca de experiências, a construção de pontes e a união entre a classe. Vai ser com toda a certeza, um evento marcante e muito desafiante e agradeço desde já às comissões científica e organizadora pelo trabalho que tem sido desenvolvido.

A valorização da profissão continuará a estar no centro das nossas prioridades, através de iniciativas destinadas a atrair novos talentos e a apoiar o

crescimento dos profissionais. Este ano vai refletir novamente o compromisso permanente da OROC em construir uma profissão orientada para o futuro, sempre pautada pelos valores da integridade, da independência e da competência.

A todos os revisores oficiais de contas e auditores que, dia após dia, elevam o valor público do nosso trabalho, manifesto o mais profundo reconhecimento e gratidão pelo contributo essencial para a consolidação de uma economia portuguesa mais transparente, mais resiliente e mais sustentável. A todos os nossos formandos e estagiários desejo um ano de elevada formação, dedicação e empenho, porque precisamos de todos para o futuro da profissão.

Uma última palavra, pela atividade intensa que tem sido desenvolvida pelos novos membros dos órgãos sociais, com membros externos à Ordem, mas que têm permitido assegurar, valorizar e tornar cada vez mais reconhecida a nossa profissão.

Que 2025 seja um ano de excelência para todos! ❖



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

Em 2025, o seu seguro de Responsabilidade Civil Profissional é oferecido pela AIG em parceria com a Aon Portugal.

Aproveite e complemente a sua proteção com um seguro contra **riscos cibernéticos** que garante:

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

OROC MEMBRO FUNDADOR DA UCALP

Entre os objetivos da UCALP está a promoção e a defesa do interesse público, e o reconhecimento profissional dos contabilistas e auditores, que contribui para o zelo da função social.



A União dos Contabilistas e Auditores de Língua Portuguesa (UCALP) foi formalmente constituída a 11 de fevereiro do corrente ano, tendo a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sido um dos 9 membros fundadores.

A única lista candidata ao conselho diretivo e ao conselho fiscal da UCALP foi eleita por unanimidade e é composta pelos seguintes elementos:

Conselho Diretivo:

- Presidente–Aécio Prado Dantas Júnior (CFC, Brasil)
- Vice-presidente–Virgílio Macedo (OROC, Portugal)
- Vice-presidente–Cristina Silvestre (OCPC, Angola)

Conselho Fiscal:

- Presidente– Paula Franco (OCC, Portugal)
- Vice-presidente–Carlos Amaral (CPC, Macau)
- Vice-presidente–Hamilton Barros (OTOCA, São Tomé e Príncipe)

Entre os objetivos da UCALP está a promoção e a defesa do interesse público, e o reconhecimento profissional dos contabilistas e auditores, que contribui para o zelo da função social. É também seu objetivo a dignidade e o prestígio da profissão, incentivando o respeito pelos princípios éticos e deontológicos e defendendo os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros.

Virgílio Macedo, na qualidade de Vice-presidente da UCALP, referiu que “o acompanhamento de proximidade com as congéneres de língua portuguesa, é um momento de enorme satisfação que reforça o interesse público dos profissionais de língua portuguesa e as relações entre os profissionais no âmbito da auditoria”. Referiu ainda “é para mim uma honra iniciar os trabalhos da UCALP, juntamente com o Presidente Aécio Júnior



Virgílio Macedo, Aécio Prado Dantas Júnior e Cristina Silvestre, Conselho Diretivo da UCALP

do CFC Brasil e com Cristina Silvestre da OCPC Angola, também como Vice-presidente da Associação”.

Aécio Prado Dantas Júnior, Presidente da UCALP, para além de reconhecer a «honra» por acolher esta missão, estabeleceu como grandes objetivos estratégicos para a sua gestão o aprimoramento técnico dos profissionais destes países lusófonos e a aproximação progressiva na relação com as principais organizações contabilísticas do setor, referindo que «Temos de aproveitar muitas janelas de oportunidade, nomeadamente preparando profissionais que agregam valor ao seu trabalho e que saibam “vender” da forma mais competente possível o seu serviço», referiu.

A UCALP pretende também dar foco à formação dos seus membros e respetivos associados, propondo às entidades competentes medidas que reforcem a defesa da profissão de contabilista e de

auditor e, que garanta o cumprimento dos deveres éticos e deontológicos.

De forma a promover o desenvolvimento profissional contínuo, em conformidade com as normas internacionais, a UCALP associa-se e participa em organismos internacionais congéneres. Colabora em estudos, investigação, ações de formação, conferências e outras iniciativas que visam a divulgação dos princípios, conceitos e normas contabilísticas e de auditoria.

A UCALP propõe, também, a convergência e harmonização das normas internacionais de auditoria e contabilidade, em articulação com as entidades normalizadoras.

A UCALP colabora com a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa no aperfeiçoamento da contabilidade e auditoria de empresas e de outras entidades, tanto do setor privado como do

EM FOCO

público. Esta é uma forma de promover a uniformização das regras de acesso e de exercício profissional dos contabilistas e dos auditores, com vista à assinatura de futuros acordos de reconhecimento mútuo. Além disso, contribui para a recomendação de normas e diretrizes técnicas, alinhadas com os mais elevados padrões internacionais, reforçando a credibilidade e excelência da profissão no espaço lusófono.

A UCALP passou a dispor de um *site* próprio que lançou as bases para uma plataforma de formação - UCALP-Clix.

SEMINÁRIO «SUSTENTABILIDADE E ÉTICA: DESENHANDO O FUTURO DA GOVERNANÇA GLOBAL»

A primeira conferência da UCALP realizou-se a 10 de fevereiro no auditório António Domingues de Azevedo, em Lisboa. «Sustentabilidade e ética: desenhando o futuro da governança global» foi o mote. O Seminário teve a presença e apoio do International Federation of



Órgãos sociais eleitos da UCALP



Virgílio Macedo
Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Accountants (IFAC), do Comité de Integração Latino Europa-América (CILEA) e da Fundação Getúlio Vargas do Brasil. Várias entidades reguladoras de contabilistas e auditores dos países de língua oficial portuguesa debateram diversas temáticas e partilharam os desafios e as oportunidades da profissão, os impactos da governança na economia global, as normas de sustentabilidade e as estratégias para a prevenção e combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

Aécio Prado Dantas Júnior, Presidente do CFC, fez questão de enfatizar que as questões ambientais “não res-

peitam fronteiras e obrigam ao compromisso de todos”.

Maria Clara Bugarim um dos nomes maiores da contabilidade brasileira que presidiu ao CFC durante dois mandatos e atualmente é Vice-presidente do CILEA, fez um discurso altamente motivador, realçando que “Temos de agir de forma coordenada para responder aos desafios globais, como a sustentabilidade, a ética e a governança», afirmou.

Jean Bouquot, atual Presidente do International Federation of Accountants (IFAC) reconheceu o interesse público do bloco composto



Visita da UCALP ao Palacete do Salitre

pelos países da lusofonia e deixou a garantia de que “Temos de embarcar juntos no desafio da sustentabilidade. Queremos continuar a trabalhar mais de perto convosco. Não podemos deixar que as empresas de micro e pequena dimensão fiquem à margem. Continuem a partilhar as boas práticas. Enquanto isso, continuaremos esta parceria”.

O Bastonário da OROC, foi um dos principais oradores do seminário no painel “A experiência do controlo externo nos conselhos de profissões regulamentadas”. Virgílio Macedo, partilhou as suas preocupações, sublinhando a particularidade de a OROC ser a única ordem profissional em Portugal com supervisão pública e que, se realizada com bom senso, serve a defesa do interesse público.

Virgílio Macedo destacou ainda a importância do trabalho conjunto e a importância de uma associação como a UCALP para a sustentabilidade e futuro da profissão de auditor.



Visita da UCALP ao Palacete do Salitre

Mário Freire, membro do Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e responsável pelas relações internacionais, também marcou presença sendo um dos principais oradores no painel “Impactos da governança na Economia Global”. Na sua intervenção, Mário Freire desta-

cou que “a boa governança é essencial para a estabilidade económica, atração de investimentos e desenvolvimento sustentável”. Ressaltou ainda a importância da transparência, do combate à corrupção e da resiliência empresarial num mundo em constante transformação. ♦

“Na KPMG temos um compromisso muito claro em auditoria: servir o interesse público e criar valor para os nossos clientes, através de inovação contínua.”

“O setor da auditoria e revisão oficial de contas, incluindo o assurance, continuará o seu processo de evolução, que tem sido especialmente relevante na última década, marcado pela transformação tecnológica, reforço da supervisão e por uma necessidade cada vez maior de assegurar a atratividade da profissão.”

Como descreve a evolução do mercado de auditoria e consultoria em Portugal nos últimos anos?

O mundo tem sofrido mudanças substantivas nos últimos anos e, inevitavelmente, os vários setores da sociedade, entre os quais se inclui o mercado de auditoria e consultoria, têm vindo a acompanhar estes novos tempos, com processos de adaptação e evolução relevantes, alguns proativos e outros resultantes, por exemplo, de mudanças regulatórias.

Neste âmbito, o mercado de auditoria, no qual trabalho há mais de 30 anos, tem passado por alterações significativas, nomeadamente com a entrada em vigor,

em 2016, da diretiva europeia de rotatividade obrigatória que levou a uma reformulação da estratégia de negócio das auditoras, ou mais recentemente com a implementação da nova norma internacional sobre a gestão da qualidade dos serviços prestados de auditoria e, com mais um novo desafio, resultante da introdução da diretiva de reporte de sustentabilidade (CSRD) e outras obrigações na área do ESG que levaram à criação de novos serviços de “Assurance”, fundamentais para o cumprimento regulatório das organizações.

Também em consultoria, nova legislação como o RGPD ou na fiscalidade com a recente Lei das Ordens Públicas



VÍTOR RIBEIRINHO
CEO KPMG Portugal

Profissionais, vem trazer alterações e desafios nas dinâmicas do mercado, que levaram a uma adaptação das organizações do nosso setor de atividade.

Além da questão regulatória, há um outro fator que tem sido fundamental na evolução dos mercados de auditoria, fiscalidade e consultoria e com impacto direto nos serviços que são prestados: a crescente utilização de tecnologia, cada vez mais presente nos nossos processos e nos produtos que oferecemos. Muitos dos processos de transformação são atualmente mais simples devido ao uso de várias ferramentas tecnológicas que permi-

tem libertar os profissionais de tarefas repetitivas para um papel mais estratégico. Em auditoria, por exemplo, o uso de Inteligência Artificial tem sido central para uma cada vez maior eficiência das equipas. Na KPMG estamos na vanguarda do desenvolvimento tecnológico nesta área, com o nosso KPMG Clara, um portal centralizado que utiliza IA e serve como ponto de troca de informação importante sobre o progresso da auditoria, garantindo uma maior consistência global entre auditorias, uma maior colaboração entre auditor e Cliente e uma maior visibilidade e transparência a todos os níveis.

Por fim, e não menos importante, porque são as pessoas que estão no centro das nossas organizações, tenho de destacar os desafios que enfrentamos na atração e retenção do talento. Por um lado, todos concordamos que temos a geração mais qualificada de sempre, mas, por outro, especialmente na área de auditoria, precisamos de reinventar e modernizar a mensagem sobre a nossa profissão de forma a combater a cada vez menor atratividade, sendo que a modernização tecnológica é um imperativo inadiável. É importante mostrarmos aos nossos jovens a ambição que temos que ter para o nosso País e demonstrarmos que a permanente busca pelas novas

experiências pode ser realizada em organizações multidisciplinares como a KPMG. Estes são fatores fundamentais para os atrair a integrar o nosso sector e retê-los, não apenas nas empresas, mas sobretudo em Portugal.

Quais considera serem os principais desafios de liderar uma empresa global como a KPMG no contexto português?

O facto da KPMG ser uma empresa global, presente em 142 países e territórios, traz mais oportunidades que desafios. O processo de internacionalização que temos vindo a fazer nos últimos anos na KPMG Portugal tem sido alavancado pelo facto de termos uma rede KPMG presente em todo o mundo e com a qual trabalhamos diretamente no desenvolvimento de oportunidades e prestação de serviços a nível mundial. No ano passado, por exemplo, as nossas equipas trabalharam em cerca de 25 geografias e é nossa intenção que esse número possa continuar a aumentar.

Sabemos que Portugal tem naturalmente um mercado condicionado pela escala do País, no entanto, o trabalho de excelência que as nossas equipas têm desenvolvido nas diferentes áreas de consultoria, incluindo as realizadas no âmbito do *Tech Hub* que temos em Évora e que serve toda a região EMA da KPMG, é reconhecido internacionalmente pelos nossos Clientes e um excelente cartão de visita do trabalho da KPMG Portugal.

Além disso, ao estarmos integrados numa rede global, com muitos milhares de profissionais, podemos aceder com maior facilidade a um conhecimento aprofundado sobre os mais variados temas e a perspetivas inovadoras que nos ajudam a criar soluções mais adequadas e a ter os melhores insights para os nossos Clientes em Portugal.

Definir e acompanhar o desenvolvimento e aplicação de ferramentas de auditoria modernas, autonomizadas com

“Em auditoria, por exemplo, o uso de Inteligência Artificial tem sido central para uma cada vez maior eficiência das equipas. Na KPMG estamos na vanguarda do desenvolvimento tecnológico nesta área.”

recurso a IA, envolve uma participação ativa da nossa firma no processo e um esforço financeiro que apenas é suportável pelo investimento global conjunto, em que a KPMG Portugal beneficia da escala por essa via proporcionada, podendo de forma imediata passar tais benefícios para os nossos colaboradores e clientes.

Assim, o facto de sermos uma empresa global, e de haver uma comunicação profícua e constante com as outras firmas-membro e com a estrutura internacional, acaba por ajudar-nos localmente a desenvolver um trabalho mais completo e a promover um efetivo modelo multidisciplinar de trabalho, que consideramos fundamental para melhor servir os nossos Clientes.

De que forma equilibra as exigências do mercado global com as especificidades do mercado nacional?

A KPMG Portugal, enquanto firma-membro de uma Rede Global, desenvolve o seu plano estratégico seguindo as principais linhas de orientação definidas pela nossa Liderança internacional e, naturalmente, adaptando esse plano ao contexto e às exigências do nosso mercado local. O equilíbrio desejável entre estas duas dimensões concretiza-se, por um lado, na oferta proativa de produtos e serviços aos nossos clientes, que para além de anteciparem as suas necessidades são reconhecidos como inovadores, permitindo a adoção no mercado nacio-

nal das melhores práticas internacionais. Este posicionamento de exigência permanente, com as nossas equipas, para que possamos superar as expectativas dos nossos clientes apenas é possível pelo extraordinário trabalho diário desenvolvido pelas nossas Pessoas, cujo reconhecimento ao nível global e do mercado local me deixa naturalmente muito orgulhoso.

É através desta mentalidade que conseguimos assegurar uma desejável e eficaz ligação entre a evolução do mercado global, dinâmico por natureza, e a realidade portuguesa, que tem as suas especificidades. Sabemos que “one size doesn’t fit all” e é por isso que a personalização e a adaptação de cada serviço às necessidades dos Clientes é tão importante. Além disso, devido aos tempos de incerteza e disrupção que vivemos, quer em Portugal, quer a nível global, ter uma forte capacidade de adaptação, serviços e estratégias flexíveis e equipas preparadas, é fundamental para podermos crescer e desenvolver o nosso negócio, seja em Portugal ou internacionalmente.

A digitalização está a transformar o setor da auditoria e da revisão oficial de contas. Que impacto antevê que tecnologias como a Inteligência Artificial terão no perfil dos revisores oficiais de contas nos próximos anos?

A aceleração verificada nos últimos anos na evolução da tecnologia está



a transformar o mundo, em geral, e também no mercado de auditoria em particular. Hoje sentimos um impacto relevante nos processos e obviamente nos perfis dos auditores. A mudança, na verdade, já está a acontecer e, na KPMG Portugal, este é um aspeto que está presente no dia a dia dos nossos auditores, quer nas ferramentas que usam, quer nas equipas que estão a servir os clientes ou nos nossos profissionais que integram equipas que trabalham especificamente em áreas de inovação em exclusividade.

Tecnologias como *Cloud Computing*, *Data Analytics*, *Robotic process automation* e *Machine Learning*, dando visibilidade à Inteligência Artificial, alteram a forma de trabalhar dos profissionais do setor, auxiliando-os em tarefas repetitivas e rotineiras e libertando-os para funções mais estratégicas e tipicamente mais atrativas para os auditores. Atualmente, um auditor terá de ter um duplo perfil: tecnológico, tendo o conhecimento necessário para poder integrar e trabalhar com tecnologia nos seus processos de auditoria e na relação que mantém com os respetivos Clientes, e analítico, mantendo o foco, o rigor, a independência e ética nem tudo o que faz.

Na KPMG Portugal temos presente que este processo de adaptação e crescimento dos revisores oficiais de contas não é imediato e, por isso, deve resultar de um plano de capacitação especializado, construído pelas respetivas empresas, de forma a garantir que estes dispõem de toda a formação e ferramentas necessárias para poderem acompanhar os novos tempos da profissão.

Como tem a KPMG Portugal incorporado este tipo de ferramentas nos seus serviços?

Na KPMG temos um compromisso muito claro em auditoria: servir o interesse público e criar valor para os nossos Clientes, através de inovação contínua. Para isso, temos vindo a investir em tecnologias avançadas que não só trans-

formam a experiência de auditoria para os nossos Clientes, mas também para os nossos profissionais.

Destaco, por exemplo, o KPMG Clara, que é uma ferramenta inovadora e transformadora no domínio da auditoria. É a nossa plataforma de auditoria inteligente, cloud based, que permite uma colaboração e interação em tempo real com as equipas de Clientes, aumenta a transparência, com um acesso permanente ao progresso da auditoria e a partir da análise contínua de dados, ajuda os Clientes a reconhecer padrões significativos em todas as suas atividades.

Esta é uma ferramenta utilizada em toda a rede KPMG e que é continuamente atualizada com as mais recentes soluções de Inteligência Artificial e cognitiva. Esta inovação contínua de que falo beneficia de importantes alianças com algumas das principais empresas tecnológicas, como por exemplo, a *Microsoft* ou a *IBM*, e não descuro dois aspetos fundamentais: a capacitação dos nossos colaboradores e a garantia da segurança de toda a informação e dados utilizados nestas ferramentas.

A sustentabilidade é, cada vez mais, uma prioridade estratégica para as organizações. Qual é o papel da KPMG Portugal neste domínio?

O caminho que a sociedade e as empresas têm feito no que diz respeito à sustentabilidade tem sido notável e indicador da partilha de um propósito comum que passa pela construção de um futuro mais responsável. Na KPMG, além de defendermos este compromisso e de promovermos, externa e internamente, a sua importância, destacamos também o potencial que o desempenho ESG tem na transformação dos negócios das organizações. É necessário que as empresas possam entender que o cumprimento destas normas ESG e a elaboração de relatórios de sustentabilidade devem ser mais do que um cumprimen-





to regulatório e, sim, uma oportunidade para construir confiança junto dos *stakeholders* e atrair novos clientes e investimentos.

Este é um tema relevante também na KPMG e, por essa razão, temos uma área especializada em ESG, com uma equipa multidisciplinar, que tem, nos últimos anos, tido um crescimento e investimento significativos, fazendo de nós um importante player na prestação de serviços nesta área, reconhecido pelo mercado.

Tivemos recentemente uma campanha externa que procurou mostrar casos práticos do trabalho que temos desenvolvido em ESG e também dar a conhecer os nossos especialistas, cujos resultados têm sido muito positivos e demonstrativos da abertura do mercado para estes temas. Mais do

que prestadores de serviços de ESG queremos ter um papel ativo na criação de modelos e estratégias de negócio que possam impulsionar o crescimento sustentável das empresas.

De que forma a KPMG apoia as empresas portuguesas na adoção dos critérios ESG (Environmental, Social and Governance)?

Acreditamos que a melhor abordagem ao tema do ESG deve ser holística e prática, pelo que a nossa oferta de serviços nesta área é diversificada e construída de acordo com as necessidades que identificámos no nosso mercado. Temos um foco relevante na parte da estratégia ESG, através da qual procuramos, de forma integrada com a própria estratégia de negócio da empresa, desenvolver um modelo que permita uma melhor gestão dos riscos ambientais e sociais, mas também alavancar as oportunidades

associadas à crescente importância destas temáticas para o mercado.

Adicionalmente, face à cada vez maior exigência regulatória, nomeadamente os novos requisitos de reporte ESG, fazemos um acompanhamento contínuo das novidades legislativas e apoiamos os nossos clientes no desenvolvimento de relatórios ESG alinhados com as expectativas dos vários *stakeholders*.

Destacaria também projetos mais específicos, como o apoio no desenvolvimento e execução de planos de descarbonização, que passam pelo cálculo atual de emissões, à implementação e monitorização de medidas que permitam reduzir emissões e atingir metas de net-zero, bem como à prestação de serviços de assurance sobre relatórios ESG, que garantam



“Mais do que prestadores de serviços de ESG queremos ter um papel ativo na criação de modelos e estratégias de negócio que possam impulsionar o crescimento sustentável das empresas.”

ao mercado a necessária credibilidade e ajudem a construir confiança nas empresas junto de stakeholders relevantes.

Por outro lado, aplicamos o tema de ESG a vários setores e serviços, como por exemplo na área fiscal, com a adaptação da estratégia e políticas fiscais às

novas realidades e exigências de transparência e na análise dos incentivos ao investimento e incentivos fiscais de caráter ambiental, e na área de tecnologia, ajudando os nossos clientes na implementação de sistemas de informação para robustecer e agilizar o processo de recolha de dados ESG e de preparação do reporte.

Estas são apenas algumas das áreas em que trabalhamos no âmbito de ESG e em que procuramos ajudar as empresas a crescer de forma sustentável e a fazer a diferença na sociedade.

Quais são as suas previsões para o futuro do setor da auditoria e revisão oficial de contas em Portugal?

O setor da auditoria e revisão oficial de contas, incluindo o assurance, continuará o seu processo de evolução, que tem sido especialmente relevante na última década, marcado pela transformação tecnológica, reforço da supervisão e por uma necessidade cada vez maior de assegurar a atratividade da profissão.

A utilização de Inteligência Artificial e automação nos processos de auditoria vai tornar-se cada vez mais uma realidade presente, assim como de



ferramentas de análise de dados, e as competências do auditor serão cada vez mais analíticas, estratégicas e tecnológicas, libertando-se dos processos repetitivos que passarão a ser automatizados.

Por outro lado, com o crescente uso de tecnologia é natural que haja também novos desafios na supervisão do setor e que a própria regulamentação possa ter algumas novidades e alterações, naturais face à evolução das expectativas do mercado.

Finalmente, há um ponto que é fundamental para assegurar o crescimento do setor, e já mencionei anteriormente, que é o desenvolvimento de estratégias para assegurar a atratividade da profissão de revisor oficial de contas. Com foco no seu muito relevante propósito de defesa do interesse público, com valências modernas, multidisciplinares com capacidade de oferecer valor acrescentado independente, que não é compatível com uma mera

“Na KPMG Portugal temos presente que esta processo de adaptação e crescimento dos revisores oficiais de contas não é imediato e, por isso, deve resultar de um plano de capacitação especializado, construído pelas respetivas empresas, de forma a garantir que estes dispõem de toda a formação e ferramentas necessárias para poderem acompanhar os novos tempos da profissão.”

abordagem de um serviço confinado a uma commodity. Temos assistido a uma diminuição do interesse dos jovens nesta área e é importante inverter essa tendência. A questão da incorporação da tecnologia nos processos terá um

papel relevante neste campo, no entanto, interessa haver uma abordagem alargada de todo o setor, incluindo CMVM e OROC, e uma cada vez maior proximidade com a Academia e com os estudantes. ❖

Notícias

ASSEMBLEIA REPRESENTATIVA APROVA O PLANO DE ATIVIDADES E DO ORÇAMENTO PARA 2025



A Assembleia Representativa da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, presidida por Joaquim Camilo, reuniu-se no dia 9 de janeiro, no Palacete do Salitre. Durante a sessão, o Plano de Atividades e o Orçamento para 2025 foram aprovados por unanimidade. Foram ainda discutidos os diversos Regulamentos, que se encontram disponíveis no [website](#) da Ordem, após terem sido publicados em Diário da República.

Virgílio Macedo, na qualidade de Presidente do Conselho Diretivo, expressou um especial agradecimento pela confiança no trabalho que tem desenvolvido pelo Conselho Diretivo até ao momento e pelo plano delineado para este ano. Reforçou o compromisso de “uma Ordem transparente, rigorosa e financeiramente saudável, e que continua a defender os direitos e interesses dos seus membros, garantindo sempre o interesse público”. ❖

NEWSLETTER MENSAL DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Reforçando a sua estratégia de comunicação institucional, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas lançou, em 2025, a *Newsletter* mensal da OROC. O objetivo é uma maior proximidade com os membros, estagiários, colaboradores e no público em geral, permitindo uma maior proximidade. Na *Newsletter* da OROC, poderá encontrar as notícias em destaque de cada mês, bem como atualizações legislativas, novidades regulatórias, a agenda das formações que se realizam na Ordem e datas de eventos. A *Newsletter* é divulgada a todos os membros, para o endereço eletrónico registado na base de dados da Ordem, pelo que convidamos todos a confirmarem o mesmo. ❖



Notícias

FÓRUM ECONÓMICO LUSO-FRANCÊS

No âmbito da visita de Estado do Presidente da República Francesa, Emmanuel Macron, Virgílio Macedo, esteve presente, o Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, esteve presente no Fórum Económico Luso-Francês, realizado no dia 28 de fevereiro de 2025, no Palácio da Bolsa, na cidade do Porto.

O evento, promovido pela Confederação Empresarial de Portugal (CIP) e pela sua homóloga francesa, MEDEF – Mouvement des Entreprises de France, contou com a presença do Primeiro-Ministro, Luís Montenegro, e do Presidente da República Francesa, Emmanuel Macron, mais de 300 empresários e diversas personalidades no Fórum Económico.

Num cenário que realça a relevância das relações económicas entre Portugal e França, o Fórum serviu de plataforma para debater temas cruciais para o futuro das economias, nomeadamente nas áreas da mobilidade sustentável, da transição energética, da economia do mar, a inovação e da defesa.

A presença do Bastonário Virgílio Macedo sublinha o compromisso e a dedicação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para com os desafios e oportunidades que se colocam na economia, na inovação e nas políticas públicas, reafirmando o seu papel no fortalecimento das relações e cooperações bilaterais entre os dois países. ❖



CONFERÊNCIA SOBRE AS ALTERAÇÕES AO ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2025

O Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, marcou presença na conferência sobre as alterações ao Orçamento do Estado para 2025, promovida pelo Conselho Regional do Porto da Ordem dos Solicitadores e dos Agentes de Execução (OSAE).

O evento contou também com a participação do Presidente do Conselho Regional do Porto da OSAE, Nicolau Vieira, da Bastonária da OSAE, Anabela Veloso, e da Contabilista Certificada Jéssica Brandão, num painel moderado por Melanie Neiva Santos, Coordenadora da Licenciatura em Solicitadoria no Instituto Superior de Ciências Empresariais e do Turismo.

Durante a sessão, foi reforçada a importância da análise e discussão das mudanças que impactam diretamente as diferentes profissões representadas na conferência, bem como na sociedade portuguesa. ❖



ENTREVISTA DO BASTONÁRIO

Em entrevista ao Dinheiro Vivo, o Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, criticou o “excesso de pedidos de informações” que a CMVM está a solicitar aos Revisores Oficiais de Contas e defendeu que o supervisor público deve ser mais construtivo relativamente à qualidade do trabalho destes profissionais.

Virgílio Macedo destacou ainda o trabalho notável realizado pela Ordem dos Revisores, com cerca de “150 controlos de qualidade por ano, o que representa aproximadamente 20% dos seus inscritos, cujos relatórios são integralmente remetidos ao supervisor”. Na perspetiva do Bastonário, a CMVM deveria centrar a sua regulação nos auditores de empresas de interesse público, uma vez que são estas que têm uma maior capacidade de contágio na economia. ❖

ENCONTROS COM REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

No seguimento dos Encontros promovidos nos últimos anos, e conscientes dos constantes desafios e das crescentes exigências de adaptação inerentes à profissão de Revisor Oficial de Contas e de Auditor, o Conselho Diretivo da OROC organizou dois encontros presenciais dedicados à partilha de experiências e à reflexão sobre a prática profissional. Os encontros realizaram-se no dia 3 de fevereiro, na Fundação Engenheiro António de Almeida, no Porto, e no dia 4 de fevereiro, no Palacete do Salitre em Lisboa. ❖



**ASSEGURAMOS A CONFIANÇA
NA INFORMAÇÃO FINANCEIRA
DA SUA EMPRESA**



**ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS**

Integridade. Independência. Competência.

CERIMÓNIA DE RECEÇÃO AOS NOVOS ROC

No dia 26 de março, a OROC realizou a cerimónia de receção dos Revisores Oficiais de Contas inscritos no ano de 2024. Durante o evento, foram entregues os certificados e as cédulas profissionais, estas últimas com a particularidade de terem um novo layout. O evento contou com as intervenções do Bastonário da OROC, Virgílio Macedo, do Presidente da Assembleia Representativa, Joaquim Camilo, e do Vice-presidente da Comissão de Estágio, Rui Machado, que sublinharam a importância deste momento para a profissão.

O Conselho Diretivo deseja o maior sucesso profissional aos novos profissionais que vem fortalecer os pilares que sustentam a profissão e vem contribuir para o contínuo aprimoramento dos padrões de qualidade na prestação dos serviços de auditoria e revisão oficial de contas. ❖



Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

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

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

Procuramos, sempre que possível, indicar o link em cada artigo publicado para que os colegas possam mais facilmente aceder à versão original do documento referido.

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

01 NOVIDADES CONTÁBILÍSTICAS

SNC ALTERAÇÃO À NCRF 25

O Regulamento (UE) 2023/2468 da Comissão, de 8 de novembro de 2023, veio alterar a Norma Internacional de Contabilidade 12 — Impostos sobre o Rendimento, introduzindo uma exceção temporária à contabilização de impostos diferidos decorrentes da aplicação das regras-modelo do Pilar Dois da OCDE, bem como divulgações específicas para as entidades afetadas.

Em consequência, a CNC procedeu à alteração à Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 — Impostos sobre o rendimento, a qual foi homologada e publicada pelo Aviso n.º 3055/2025/2, de 27 de janeiro de 2025.

Com esta alteração, é aditado o parágrafo 4.A à NCRF 25 — Impostos sobre o rendimento

“4.A — A presente norma aplica-se aos impostos sobre o rendimento decorrentes de legislação fiscal promulgada ou substancialmente adotada para aplicar as regras-modelo do Pilar Dois publicadas pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), incluindo a legislação fiscal que aplica impostos complementares nacionais qualificados mínimos descritos nessas regras. Essa legislação fiscal, e os impostos sobre o rendimento daí decorrentes, são seguidamente designados por «legislação do Pilar Dois» e «impostos sobre o rendimento do Pilar Dois». A título de exceção aos requisitos desta Norma, uma entidade não deve reconhecer nem divulgar informações acerca de ativos e passivos por impostos diferidos relacionados com impostos sobre o rendimento do Pilar Dois.”

SNC-AP

A CNC publicou a Orientação Técnica n.º 1 - Reconhecimento dos contratos de concessão de distribuição de energia elétrica em baixa tensão (BT) celebrados entre os municípios e a ERedes, S.A. (ex-EDP Distribuição, S.A.).

Esta orientação conclui que, considerando as circunstâncias existentes, podem não estar preenchidos os critérios para o reconhecimento de todos os ativos e passivos associados aos contratos de concessão ao abrigo da NCP 4, dado poderem existir incertezas significativas e/ou situações dependentes de eventos futuros que impedirão aquele reconhecimento. Não obstante, deverão ser divulgados no anexo a natureza e termos dos acordos de concessão em causa, os riscos associados (ex.: garantias, cláusulas de rescisão), os ativos e passivos contingentes ao abrigo da NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

As circunstâncias enumeradas pela CNC são as seguintes:

- ▶ As significativas dificuldades reportadas, por parte dos municípios, na obtenção de informação detalhada e atualizada de cada um dos ativos afetos àquelas

concessões e respetivas vidas úteis, que permita o adequado reconhecimento / desreconhecimento e a mensuração daqueles ativos e respetivos subsídios ou entregas de terceiros, designadamente, a identificação detalhada dos ativos, individualmente ou em grupo quando tenham a mesma natureza e vida útil e, quando aplicável, a vida útil remanescente, separando os ativos adquiridos, construídos ou melhorados pelos concessionários daqueles adquiridos pelos concedentes e já reconhecidos por estes, bem como a sua monitorização no âmbito das normas aplicáveis;

- ▶ Que a NCP 4 prevê a existência de situações em que o concedente adquire os ativos e os coloca à disposição do concessionário, circunstância que se verifica no caso em apreço, a par de uma renda que remunera os municípios pelo contrato de concessão;

- ▶ Que as vidas úteis apresentadas pelo concessionário são as que decorrem das estipuladas na lei por categoria e não as previstas no Classificador Complementar 2;

- ▶ Que, ao longo do contrato, os municípios utilizaram diferentes referenciais contabilísticos, criando dificuldades na identificação e confirmação dos ativos adquiridos por estes e colocados à disposição do concessionário, não os identificando claramente no cadastro apresentado;

- ▶ Que a quantia da obrigação associada a um eventual passivo financeiro poderá não ser possível de ser mensurada com suficiente fiabilidade, com a indemnização a ser determinada após o fim do prazo de concessão por uma comissão a ser constituída.

Desenvolvimentos Regulatórios Relevantes

02

Novidades de auditoria

CIRCULARES EMITIDAS PELA OROC

Durante este primeiro trimestre de 2025, foram emitidas as seguintes circulares que consideramos que devem ser trazidas à atenção dos colegas pela sua importância para o nosso trabalho.

- Circular 3/2025 – Publicação do GAT 1 Revisto - decorrente das alterações da ISA 600 (Revista) e da publicação do Decreto-Lei n.º 73/2023, de 23 de agosto, que aditou ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, os artigos 11.º -A a 11.º -I, introduzindo a obrigação, em determinadas condições, da publicação pelas empresas de um Relatório sobre as informações relativas ao imposto sobre o rendimento e, por essa via, a obrigação dos auditores para a emissão de uma declaração sobre esse mesmo relatório, caso se aplique, procedeu-se à alteração da GAT 1 em conformidade.
- Circular 5/2025 - Portugal 2020 | Classificação PME – publica um modelo de relatório de procedimentos acordados para o apuramento da classificação de uma entidade na categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME), nas situações em que por motivos vários, os promotores numa determinada data não efetuaram o seu registo eletrónico da empresa no serviço de Certificação PME do IAPMEI e agora têm de demonstrar que nessa data a sua dimensão.
- Circular 9/2025 - Diretiva ERSE n.º 13/2024 | Aferição do cumprimento dos critérios legalmente definidos para a alocação do financiamento dos custos com a

tarifa social | Relatório a emitir pelo ROC – publica um modelo de relatório de procedimentos acordados a emitir pelo Revisor Oficial de Contas no âmbito dos procedimentos de operacionalização do financiamento dos custos com a tarifa social (Diretiva n.º 13/2024 da ERSE).

- Circular 10/2025 – Publicação do GAT 18 Revisto – incorpora alterações decorrentes da experiência resultante da aplicação do Guia de Aplicação Técnica n.º 18 (GAT 18) “Entidades que aplicam o SNC-AP”, e da alteração da GAT 1 – Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria - Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria.

03

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.

IAASB

O IAASB publicou em 27 de março um novo guia de apoio à implementação pela primeira vez da ISA para LCE. O guia fornece uma visão geral dos conceitos, estrutura e formato da norma. Oferece uma visão passo a passo de cada parte da norma com exemplos e comparações com as ISA.

<https://www.iasb.org/publications/isa-lce-first-time-implementation-guide>.

IFAC

A Fundação IFRS publicou em 27 de março a taxonomia Contabilística das IFRS para 2025 que permite o reporte digital de informação financeira preparada de acordo com as IFRS, tornando os dados financeiros mais acessíveis aos investidores que preferem receber informação digitalmente. A taxonomia atualizada baseia-se nas IFRS que estão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2025, incluindo as normas emitidas mas ainda não em vigor. Isto inclui os novos requisitos de apresentação e divulgação introduzidos na IFRS 18 Apresentação e Divulgação de Demonstrações Financeiras.

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-accounting-taxonomy-2025/>.

IPSASB

O IPSASB emitiu emendas às IPSAS: Interpretações específicas do IFRIC. As emendas estão relacionadas com sete interpretações IFRIC e SIC e têm por objetivo clarificar a aplicação de certos princípios existentes nas IPSAS, nomeadamente a IFRIC 1 - Alterações em Passivos por Descomissionamento, Restauro e Outros Semelhantes Existentes, IFRIC 5 - Direitos a Interesses resultantes de Fundos de Descomissionamento, Restauro e Reabilitação Ambiental, IFRIC 6 - Passivos decorrentes da Participação em Mercados Específicos - Resíduos de Equipamento Elétrico e Eletrónico, IFRIC 7 - Aplicar a Abordagem da Reexpressão Prevista na IAS 29 Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, IFRIC 14 - IAS 19 - O Limite Sobre Um Ativo de Benefícios Definidos, Requisitos de Financiamento Mínimo e Respetiva Interação, IFRIC 21 - Taxas e SIC 7 – Introdução ao Euro. Ao rever as interpretações IFRIC e SIC, o IPSASB teve como objetivo manter o alinhamento com as IFRS. ♦

 caseware

Caseware Working Papers

Software de auditoria líder mundial

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

Poderosa plataforma de gestão de documentos:



INOBEST Consulting

Distribuidoras 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.



JOSÉ DUARTE FERNANDES BETENCOURT

MEMBRO ESTAGIÁRIO DA OROC
ASSURANCE SENIOR ASSOCIATE PWC



Documentação: Análise comparada dos requisitos das ISA e da *ISA for LCE*

01

Introdução

As Normas Internacionais de Auditoria (ISA), emitidas pelo IAASB têm vindo a ser revistas de forma a poderem ser proporcionais e escaláveis para as auditorias às demonstrações financeiras de todo o tipo de entidades, independentemente da sua dimensão e/ou complexidade (CMVM, 2024).

Como consequência desta revisão das ISA, surgiu a necessidade de criar uma norma que fosse proporcional e desenhada às necessidades das entidades mais pequenas e com negócios menos complexos, garantido sempre o mesmo nível de fiabilidade.

Por forma a corresponder a essa necessidade foi desenvolvida a ISA for Less Complex Entities (LCE) que mantém os conceitos chave das ISA e a abordagem pelo risco, o que se traduz na sua própria estrutura: Aspectos gerais, Prova e documentação de auditoria, Aceitação, Planeamento, Avaliação de riscos, Resposta aos riscos e Conclusão. Tal como nas ISA, os requisitos abrangentes estão presentes na ISA para as LCE, julgamento profissional, ceticismo profissional, risco de fraude, leis e regulamentos e partes relacionadas.

A ISA para as LCE pretende refletir, por via de uma linguagem mais clara e concisa, os requisitos e os materiais explicativos que se mostram proporcionais à natureza e circunstâncias típicas de uma auditoria a uma entidade menos complexa, sendo que os requisitos obedecem aos conceitos, aos princípios, à abordagem baseada no risco e à organização das ISA, pelo que em entidades menos complexas, do resultado do trabalho do auditor não se espera menor nível de segurança do que seria obtido em resultado da aplicação das ISA (CMVM, 2024). Existem proibições específicas à aplicação da norma, não podendo ser aplicada, pelo menos, quando se trate de auditoria a demonstrações financeiras de entidades de interesse

público e, com algumas exceções, em auditoria de grupos que envolvam auditores de componentes e cada jurisdição pode introduzir proibições de utilização adicionais às previstas na ISA para as LCE (CMVM, 2024).

O objetivo deste trabalho é uma análise comparada entre os 2 normativos, ISA e ISA para as LCE, no sentido de identificar quais as diferenças mais relevantes e em particular os requisitos sobre a documentação, que foram dos mais discutidos aquando do *Exposure Draft*. No capítulo 3, efetua-se um breve enquadramento da abrangência da ISA para as LCE, sendo que o capítulo 4 aborda a documentação nas ISA e na ISA para as LCE e as críticas apontadas que deram origem à ISA para as LCE. O capítulo 5 apresenta a análise comparada dos requisitos de cada parte da ISA para as LCE com as respetivas ISA. Por fim, o capítulo 6 identifica as conclusões obtidas através da análise comparada entre os 2 normativos.

02

Enquadramento da ISA para as LCE

A ISA para as LCE foi publicada em dezembro de 2023, porém antes de ser publicada a versão final existiram versões iniciais que foram discutidas e alvo de melhorias, no total foram recebidos 145 comentários de reguladores, empresas de auditoria, académicos, entre outros (IAASB, 2023b).

É de ressaltar que nas primeiras versões da norma não estavam contempladas as auditorias de demonstrações financeiras de grupos. Tal sucedia, uma vez que o IAASB, numa primeira instância, considerava que as auditorias a grupos têm características de complexidade que não estavam contempladas na versão inicial da norma (IAASB, 2023b). Após o *feedback* recebido dos *stakeholders*, o IAASB reconsiderou a sua posição e, em junho de 2022, decidiu incluir no

âmbito a auditoria a grupos. Em dezembro de 2022, foi aprovada a Parte 10 da ISA para as LCE, Auditoria a Demonstrações Financeiras de Grupos (IAASB, 2023b).

A entrada em vigor desta norma tem em vista as auditorias de demonstrações financeiras de *Less Complex Entities* para períodos com início em ou após 15 de dezembro de 2025, sendo que apenas pode aplicar-se às entidades que cumpram com as limitações previstas na norma, pelo que as limitações se dividem em três categorias: proibições específicas, características qualitativas e limiares quantitativos. Estas limitações são brevemente apresentadas abaixo, por forma a compreender mais facilmente as alterações ocorridas ao nível da documentação na ISA para as LCE.

2.1 Proibições específicas

No que diz respeito às proibições específicas, a ISA para as LCE não deve ser utilizada se existir alguma lei ou regulamento que proíba a sua utilização e não pode ser aplicada quando se trate de auditoria a demonstrações financeiras de entidades de interesse público (IAASB, 2023a). Para além disso, existem limitações à utilização desta norma em auditorias de demonstrações financeiras de um grupo, nomeadamente quando envolvam auditores de componentes (IAASB, 2023a). Por outro lado, cada jurisdição pode introduzir proibições de utilização adicionais às previstas na ISA para as LCE.

Nos pontos seguintes apresenta-se as principais proibições específicas da norma, relevantes para o enquadramento dos requisitos de documentação a analisar mais à frente face às ISA.

2.2 Características Qualitativas

Os requisitos da ISA para as LCE foram concebidos para serem proporcionais à natureza e circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE.

Deste modo, não abordam matérias ou circunstâncias complexas relacionadas com a natureza e extensão das atividades empresariais da entidade, operações e transações relacionadas e acontecimentos relevantes para a preparação das demonstrações financeiras e tópicos, temas e matérias que aumentam ou indicam a presença de complexidade, tais como os relacionados com a propriedade da entidade, acordos de governação empresarial da entidade, ou políticas, procedimentos ou processos estabelecidos pela entidade (IAASB, 2023a).

Além disso, a ISA para as LCE não inclui quaisquer requisitos que abordem procedimentos ou matérias tipicamente relevantes para as entidades cotadas, incluindo o relato de informações por segmentos ou matérias relevantes de auditoria, a utilização do trabalho dos auditores internos quando o auditor pretenda utilizá-los, uma vez que tal não seria normalmente aplicável a uma auditoria de uma LCE, os relatórios apresentados por um auditor de serviços de uma organização de serviços como prova de auditoria sobre a conceção e a implementação de controlos na organização de serviços (i.e., um relatório tipo 1 ou tipo 2), ou como prova de auditoria de que os controlos na organização de serviços estão a operar eficazmente (i.e., um relatório tipo 2), quando o auditor pretenda utilizá-los, uma vez que tal não seria normalmente aplicável a uma auditoria de uma LCE (IAASB, 2023a).

Adicionalmente, o IAASB elaborou uma lista que descreve as características de uma LCE para efeitos de determinação da utilização adequada da ISA para as LCE (IAASB, 2023a). A lista não é exaustiva nem pretende ser absoluta, podendo também ser necessário ter em consideração outras matérias relevantes (IAASB, 2023a). Cada uma das características qualitativas pode não ser, por si só,

“Numa auditoria conduzida de acordo com a ISA para as LCE não se pretende reduzir a exigência, qualidade e robustez do trabalho realizado neste tipo de entidades, nem significa que as conclusões obtidas seriam diferentes, caso o trabalho fosse executado de acordo com as ISA (IAASB, 2023c).”

suficiente para determinar se a ISA para as LCE é ou não adequada às circunstâncias (IAASB, 2023a). Por conseguinte, as questões descritas na lista destinam-se a ser consideradas tanto individualmente como em conjunto (IAASB, 2023a). Para efeitos das auditorias de grupo, estas considerações aplicam-se tanto ao grupo como a cada uma das suas entidades e unidades de negócio individuais (IAASB, 2023a).

Em seguida, apresentam-se os tópicos das características qualitativas que devem ser tidos em conta quando se pretende aplicar a ISA para as LCE: Atividades Empresariais, Modelo de Negócio e Setor de Atividade, Estrutura e Dimensão Organizacionais, Estrutura de Propriedade, Natureza da Função Financeira, Tecnologia da Informação (TI) e Aplicação do Referencial de Relato Financeiro e Estimativas Contabilísticas.

Para efeitos das auditorias de grupo, deverão ainda ser tidos em conta os seguintes aspetos: Estrutura e Atividades do Grupo, Acesso a Informações ou Pessoas e Processo de Consolidação.

Por fim, importa salientar que, sem prejuízo da aplicação do julgamento profissional para determinar se esta norma é apropriada para utilização, se existir incerteza quanto ao facto de uma auditoria satisfazer os cri-

térios estabelecidos nesta norma, a utilização da ISA para as LCE não é apropriada (IAASB, 2023a).

2.3 Limiares Quantitativos

Os Limiares Quantitativos para determinar se estamos perante uma entidade menos complexa, estão dependentes das autoridades legislativas ou reguladoras ou organismos autorizados e reconhecidos de emissão de normas nas respetivas jurisdições (IAASB, 2023a). Por exemplo, para a Comissão Europeia uma “pequena empresa” é uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou o balanço não excedem os 10 milhões de euros (IAASB, 2023a). Já para o Departamento de Desenvolvimento de Pequenas Empresas da África do Sul uma “pequena empresa” é uma empresa com 50 ou menos empregados a tempo inteiro e um volume de negócios anual total que não excede um limiar específico, dependendo do sector ou subsector da economia da empresa (IAASB, 2023a).

Assim sendo, sempre que o auditor se encontra a avaliar se a ISA para as LCE é aplicável deverá ter em consideração os limiares quantitativos estabelecidos na jurisdição em que se encontra. Por este motivo, as autoridades legislativas ou reguladoras ou os organismos locais relevantes têm responsabilidades sobre a definição dos limiares quantitativos.



Em Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) através do Relatório dos resultados globais do sistema de controlo de qualidade da auditoria – Ciclo 2023/2024, publicado em setembro de 2024, afirma que, até à entrada em vigor da norma, irá avaliar, atendendo às características do mercado de auditoria nacional, a necessidade de introduzir condicionantes (por exemplo: proibições adicionais, limites quantitativos) à utilização desta norma, conforme previsto (CMVM, 2024).

03

Documentação nas ISA e na ISA para as LCE

No que diz respeito aos requisitos de documentação, durante o período de discussão do *Exposure Draft*, existiram diversas críticas sobre o nível de documentação na parte geral da ISA para as LCE e em cada uma das partes seguintes (IAASB, 2023b). Foi

referido que a Documentação poderia ser uma das partes onde a norma poderia diferenciar-se das ISA, cujos requisitos de documentação são extensos, e ser proporcional à natureza e circunstâncias de uma auditoria a uma entidade menos complexa, tendo ainda sido comentado no *Exposure Draft* que não existiam diferenças substanciais face ao que estava previsto nas ISA. Por forma a corrigir esta situação foram sugeridas as seguintes medidas:

- a. Fornecer material adicional para ajudar o auditor a compreender como pode aplicar os requisitos de documentação apropriadamente tendo em conta a proporcionalidade de uma entidade menos complexa;
- b. A ISA para as LCE deveria referir apenas as matérias relevantes que deveriam ser documentadas e quando um determinado requisito não fosse aplicável não deveria

ser necessário o auditor explicar e documentar o porquê desse requisito não ser aplicável (IAASB, 2023b).

Além das sugestões acima referidas, uma das preocupações no que diz respeito à documentação prendia-se com os requisitos específicos de documentação referidos em cada uma das outras partes da norma (IAASB, 2023b). Existia a dúvida no sentido de saber se esses requisitos eram obrigatórios, uma vez que os requisitos gerais de documentação na Parte 2 já abrangiam todos os assuntos e julgamentos significativos (IAASB, 2023b).

Em resposta aos comentários efetuados, o IAASB reconheceu que as matérias que tinham gerado maior preocupação eram relativas a partes ou assuntos que o IAASB já tinha identificado como áreas prioritárias a rever, como por exemplo, a Parte 6 - Identificação e Avaliação de Riscos (IAASB, 2023b). Ao rever estas áreas,

os requisitos tornaram-se mais proporcionais, assim como deixaram de ser tão exaustivos (IAASB, 2023b). Ver comentários no ponto 5.5.

No que diz respeito às sugestões de fornecimento de material adicional para ajudar no esclarecimento da aplicação da documentação, foi acrescentado na Parte 2 – Prova e Documentação de Auditoria material explicativo adicional, tendo por base a aplicação da ISA 230 (IAASB, 2023b). Por outro lado, quanto aos requisitos que possam não ser aplicáveis, o IAASB considerou que não era apropriado incluir informação específica relativamente a este assunto (IAASB, 2023b).

Por fim, relativamente aos requisitos específicos de documentação nas

outras partes, o IAASB não alterou a sua posição e manteve os requisitos específicos de documentação em cada uma das partes, quando relevantes (IAASB, 2023b). Estes requisitos específicos de documentação devem ser aplicados em complemento aos requisitos gerais de documentação definidos na Parte 2 (IAASB, 2023b).

04

Os requisitos de documentação na ISA para as LCE – Análise comparada com as ISA

Para além da Parte A que estabelece a autoridade para determinar a utilização da ISA para as LCE, cada parte desta ISA (1 a 10) estabelece os conceitos fundamentais, os requisitos a cumprir ao longo de toda a auditoria e

inclui os requisitos específicos de documentação que nos pontos seguintes são comparados com os requisitos das ISA.

4.1 Prova e Documentação de Auditoria (Parte 2 – ISA para as LCE e ISA 230)

Os requisitos gerais de documentação presentes na Parte 2 da ISA para as LCE e na ISA 230 são idênticos: a documentação deve incluir a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, os resultados e matérias significativas. Embora de forma mais resumida não há diferenças substanciais entre os 2 normativos. Assim, foi introduzido um breve *guidance* com o intuito de salientar as especificidades da entidade, por exemplo, quando o sócio responsável executa todo o tra-

balho, destaca que, nesse caso, não se aplicam os procedimentos relativos à equipa de trabalho, dada a especificidade da dimensão de uma LCE (limites quantitativos) como referido no parágrafo 2.4.1. da ISA para as LCE.

Adicionalmente, a ISA 230 inclui mais requisitos relativos a matérias significativas e respetivos julgamentos, contudo não são relevantes para a ISA para as LCE uma vez que uma das características de uma LCE, para efeitos de determinação de utilização da ISA para as LCE, é o facto das demonstrações financeiras não incluírem estimativas/julgamentos complexos.

4.2 Gestão de Qualidade do Trabalho (Parte 3.3. – ISA para as LCE e ISA 220R)

Comparando os requisitos específicos de documentação constantes da Parte 3.3. da ISA para as LCE e parágrafo 41 da ISA 220R conclui-se que ambas referem a necessidade de documentar as matérias identificadas, discussões relevantes e conclusões, havendo no caso da ISA 220R um requisito quanto à necessidade de documentar as consultas efetuadas, o que é consistente com matérias mais complexas tidas nas entidades não LCE, já discutido anteriormente (proibições específicas).

4.3 Aceitação ou Continuação de um Trabalho de Auditoria Iniciais (Parte 4.7. – ISA para as LCE e ISA 210)

No que diz respeito aos procedimentos de aceitação ou continuação, há requisitos específicos de documentação na Parte 4.7. que não são aplicáveis na ISA 210 pela especificidade dos mesmos na ISA para as LCE. Com efeito, a Parte 4.7. define como requisito específico de documentação o racional que teve por base a determinação efetuada para a utilização da ISA para as LCE (4.7.2.) e alterações à base, caso tenham existido (4.7.3.).

“A existência de dois conjuntos de normas aumenta o esforço inerente para os auditores no que diz respeito à monitorização da evolução de cada um dos normativos, à adaptação dos procedimentos de execução em função da evolução de cada normativo, à formação dos recursos humanos em matéria de normas de auditoria e à resposta tempestiva às dinâmicas evolutivas das entidades auditadas (CMVM, 2024).”

Tal como na ISA 210, é realçada a importância da carta de compromisso de auditoria, sendo que o parágrafo 4.7.5. permite a inexistência de tal acordo escrito caso não haja nenhum impedimento legal, o que não acontece no caso da ISA 210.

4.4 Planeamento (Parte 5.5. – ISA para as LCE, ISA 300 e ISA 320)

Nesta Parte 5.5., destacam-se os requisitos relativos às auditorias em que existem membros da equipa de trabalho que não sejam o sócio responsável pelo trabalho, o que não é expressamente referido na ISA 300, tendo em conta que se assume na ISA a existência de uma equipa de trabalho e não só o sócio.

No que toca ao planeamento, não havendo outras diferenças a realçar em termo de documentação, a Parte 5 da ISA para as LCE aborda igualmente os requisitos relativos à materialidade que são objeto de uma ISA separada, a ISA 320.

Relativamente à documentação sobre a materialidade, não há diferenças a este nível, sendo necessário documentar as quantias e os fatores considerados na determinação da

materialidade como um todo, a materialidade de execução e as distorções claramente triviais.

4.5 Identificação e Avaliação de Riscos (Parte 6.7. – ISA para as LCE, ISA240, ISA 250R, ISA 315R, ISA 540R e ISA 550)

A Parte 6 inclui a identificação e avaliação de riscos (risco inerente e de controlo) tanto ao nível do erro como da fraude, assim como requisitos específicos relativos à abordagem a estimativas contabilísticas, pelo que em termos comparados os requisitos de documentação devem ser analisados com os das ISA240R, ISA 315R, ISA 540R e ISA 550, sendo que o parágrafo 6.3.4. ainda faz referência ao cumprimento de leis e regulamentos (ISA 250R).

Identificação e avaliação do risco de distorção material (ISA 315R)

Relativamente à ISA 315R, os requisitos de documentação específicos referidos nesta norma são apresentados de uma forma mais sucinta na ISA para as LCE embora, em substância, incorporem os mesmos requisitos. Salienta-se, novamente, o facto da ISA 315R prever a discussão entre a equipa de trabalho, sendo que na ISA para as LCE esta situação pode não se



aplicar devido à especificidade de uma LCE, não sendo, consequentemente, referido como requisito específico de documentação. Deve ser documentado o entendimento da entidade, do seu meio envolvente e referencial contabilístico, assim como do sistema de controlo interno, sendo que na ISA 315R, a mesma inclui, especificamente, a necessidade do auditor compreender as diversas componentes do controlo interno (ambiente de controlo, avaliação de risco, entre outras) não salientado na ISA para as LCE em termos de documentação potencialmente devido às suas características, embora a Parte 6 refira a necessidade de efetuar um entendimento nas diversas componentes do controlo interno (6.3.7., 6.3.8., 6.3.9. e 6.3.11.).

Avaliação do risco de fraude (ISA 240)

No que diz respeito à fraude, numa LCE, os fatores de risco podem ser diferentes das entidades mais complexas, dado que o órgão de gestão ou o sócio-gerente pode estar mais presente na supervisão da entidade do que estaria numa entidade com uma estrutura organizativa mais complexa, o que poderá compensar as oportunidades mais limitadas de segregação de funções (IAASB, 2023a). No sentido oposto, uma menor segregação de funções e um envolvimento mais direto do órgão de gestão ou do sócio-gerente pode proporcionar uma maior oportunidade para derrogar os controlos e cometer fraude (IAASB, 2023a). No Apêndice 4 da norma encontram-se os fatores de risco de fraude relevantes para as entidades menos complexas.

Efetuando uma análise comparada com a ISA 240, destaca-se o facto de na ISA para as LCE não ser referido o facto de o auditor dever incluir na sua documentação de auditoria as decisões importantes a que chegou a equipa de trabalho durante a sua discussão no que respeita à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entida-

de estarem distorcidas materialmente devido a fraude. A justificação para este facto deve-se às especificidades de uma LCE, em que a auditoria poder ser realizada integralmente pelo sócio responsável pelo trabalho. Por outro lado, o parágrafo 6.7.1. da ISA para as LCE destaca a necessidade de comunicar com a gestão.

Estimativas contabilísticas (ISA 540R)

Nesta Parte 6 são também incluídos os requisitos relativos às estimativas contabilísticas, objeto de uma

ISA em separado, a ISA 540R, com a qual se efetua igualmente a respetiva análise comparada. Os requisitos de documentação específicos mencionados na ISA 540R são apresentados de uma forma mais resumida na ISA para as LCE. Contudo, é importante ressaltar que a ISA 540R requer que sejam documentados os julgamentos significativos relacionados com a determinação pelo auditor de que as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas. Este

requisito específico de documentação não se encontra na ISA para as LCE, uma vez que uma das características qualitativas de uma LCE é o facto das suas demonstrações financeiras não incluírem estimativas contabilísticas cujos pressupostos ou dados sejam complexos.

Partes relacionadas (ISA 550)

No que diz respeito às partes relacionadas, em algumas LCE, este tipo de transações, especialmente, entre os sócios-gerentes e membros da

família podem ser comuns (IAASB, 2023a). Inclusive, estas transações podem não ser realizadas em termos e condições normais de mercado, por exemplo: algumas transações com partes relacionadas podem ser realizadas sem troca de retribuição ou por uma retribuição substancialmente diferente do justo valor (IAASB, 2023a). Comparando a ISA para as LCE e a ISA 550 não se identifica nenhuma diferença nos requisitos específicos de documentação no que diz respeito às partes relacionadas, apesar das características referidas anteriormente.

Incumprimento de leis regulamentos (ISA 250R)

O parágrafo 6.7.1. não refere explicitamente a necessidade do auditor documentar o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos ao contrário da ISA 250R. Porém, no parágrafo 6.3.4., é feita referência à necessidade de obter uma compreensão do enquadramento legal e regulamentar aplicável à entidade, sendo também referido na Parte 7 (parágrafo 7.7.3.).

4.6 Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material (Parte 7.7. – ISA para as LCE, ISA 240, ISA 330, ISA 450, ISA 540Re ISA570R)

Ao comparar-se os requisitos específicos de documentação presentes na Parte 7.7. da ISA para as LCE e os parágrafos 28 a 30 da ISA 240, conclui-se que ambos os normativos referem a necessidade de documentar as respostas globais aos riscos avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, assim como a ligação entre os procedimentos executados e os riscos avaliados ao nível da asserção e os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões, quando estas não forem, de outra forma, claras, não se identificando diferenças entre os dois normativos.

Na Parte 7 da ISA para as LCE também são referidos requisitos específicos de documentação no que diz respeito à fraude e às estimativas contabilísticas, comparando com as ISA 240 e 540R não foram identificadas quaisquer diferenças.

Nesta Parte 7 é também abordado as distorções acumuladas, sendo que nas ISA são compiladas numa ISA em separado, ISA 450, e na ISA para as LCE é referido em 3 partes (Parte 5, 7 e 8). Neste tópico, não foram identificadas diferenças substanciais. Tal como na ISA 450, o auditor deverá in-



cluir na sua documentação de auditoria a quantia abaixo da qual as distorções são claramente insignificantes (parágrafo 5.3.3.), todas as distorções acumuladas durante a auditoria e se foram corrigidas (parágrafo 7.7.1.) e a conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado, e a base para essa conclusão (parágrafo 8.9.1.) (IAASB, 2024).

Por fim, no que diz respeito à continuidade não foram identificadas diferenças substanciais entre os requisitos de obtenção de prova de auditoria referidos na ISA 570R e no parágrafo 7.4. da ISA para as LCE. Contudo, devido às especificidades das LCE, estas

entidades poderão estar dependentes do apoio continuado dos sócios-gerentes, e nesses casos será relevante o auditor avaliar a capacidade dos sócios-gerentes continuarem a prestar esse apoio, bem como obter uma confirmação escrita dos termos e condições anexos a tal apoio e compreender quais são as intenções dos sócios-gerentes (IAASB, 2023a).

4.7 Conclusão (Parte 8.9. – ISA para as LCE, ISA 450, ISA 520, ISA 560 e ISA 580)

Na Parte 8 da ISA para as LCE é condensada a informação relativa a diversas ISA, nomeadamente a ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria, ISA 520 –

Procedimentos Analíticos, ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes e ISA 580 – Declarações Escritas.

Efetuando uma análise comparada entre os conteúdos relativos aos requisitos específicos de documentação da Parte 8 da ISA para as LCE, conclui-se que não existem diferenças para as ISA, embora seja compilado numa única parte.

4.8 Formar uma Opinião e Relatar (Parte 9.9. – ISA para as LCE, ISA 700R, ISA 705R, ISA 706R, ISA 710 e ISA 720R)

No que diz respeito à Parte 9, salvo as especificidades que deverão ser tidas em conta no relatório, nomea-

damente a referência ao normativo da ISA para as LCE, não existem diferenças para os requisitos específicos de documentação das ISA, não sendo aplicável a inclusão de matérias relevantes de auditoria dada especificidade das entidades LCE.

4.9 Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Parte 10.8. – ISA para as LCE e ISA 600R)

No ponto 10.8 da Parte 10 da ISA para as LCE são referidos os requisitos específicos de documentação de auditoria em auditorias a demonstrações financeiras de grupo, devendo ser documentada a base para a determinação das componentes pelo

auditor para efeitos de planeamento e execução da auditoria do grupo, a base para a determinação da materialidade de execução das componentes e os principais elementos para a compreensão do sistema de controlo interno do grupo.

Estes requisitos específicos de documentação distinguem-se dos requisitos da ISA 600R, uma vez que a ISA para as LCE não se aplica a auditoria de demonstrações financeiras de grupos quando estejam envolvidos auditores de componentes (proibições específicas), exceto quando o envolvimento do auditor das componentes se limite a circunstâncias em que é necessária uma presença física para um procedimento de auditoria específico para a auditoria do grupo. Conclui-se que, nesta parte, a ISA para as LCE distingue-se das ISA em matéria de documentação devido às limitações existentes nas auditorias a grupos que possam ser enquadrados nesta norma.

05 Conclusões

Através da leitura da norma, dos materiais fornecidos pelo IAASB e após a análise comparada com as ISA, verifica-se que numa auditoria conduzida de acordo com a ISA para as LCE não se pretende reduzir a exigência, qualidade e robustez do trabalho realizado neste tipo de entidades, nem significa que as conclusões obtidas seriam diferentes, caso o trabalho fosse executado de acordo com as ISA (IAASB, 2023c). Na verdade, o que a norma pretende salientar é que uma entidade menos complexa necessita de um tipo de auditoria diferente e com esta norma o auditor poderá focar-se nos aspetos que são relevantes para este tipo de entidades menos complexas.

A existência de dois conjuntos de normas aumenta o esforço inerente para os auditores no que diz respeito

à monitorização da evolução de cada um dos normativos, à adaptação dos procedimentos de execução em função da evolução de cada normativo, à formação dos recursos humanos em matéria de normas de auditoria e à resposta tempestiva às dinâmicas evolutivas das entidades auditadas (CMVM, 2024).

06

No que concerne à Documentação, tendo por base a análise comparada efetuada no ponto 5 deste trabalho, conclui-se que nem nos requisitos gerais, nem nos requisitos específicos se verificam alterações substanciais face às ISA, havendo mais uma compilação dos requisitos e menor detalhe o que pode levantar dúvidas sobre a própria documentação e na capacidade do auditor aplicar ambas as ISA's. Trata-se de um resumo da informação já requerida nas ISA. Esta conclusão é consistente com as respostas do *Board* presentes no documento “*Basis for Conclusions*”, elaborado pelo IAASB, em resposta aos comentários obtidos aquando do *Exposure Draft*. Tendo por base a análise efetuada, conclui-se que embora compilado de forma diferente, trata-se dos mesmos requisitos das ISA, tal como transparece dos termos constantes no relatório do auditor (Parte 9.4.). ♦

BIBLIOGRAFIA

CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) (2024), RESULTADOS GLOBAIS DO SISTEMA DE CONTROLO DE QUALIDADE DA AUDITORIA, CICLO 2023/2024, disponível em <https://www.cmvm.pt/PlnInstitucional/PdfViewer?Input=70A02E022D9E5F41A4902C15C3A5A468925190540889B8067C256183B25C09CD>

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2023b), Basis for Conclusions, International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) Including Conforming Amendments to Other International Standards IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2023a), Final Pronouncement, The ISA for LCE and Conforming Amendments to Other International Standards Arising from the ISA for LCE

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2023c), FREQUENTLY ASKED QUESTIONS ON THE ISA FOR LCE, disponível em: <https://www.iasb.org/publications/international-standard-auditing-audits-financial-statements-less-complex-entities>

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2024), Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements



MÓNICA CRISTINA ANDRADE GUIMARÃES
AUDITORA FINANCEIRA

Especificidades e simplificações das NCRF aplicáveis às PME

“A simplificação da apresentação e divulgação do relato financeiro permite que as micro e pequenas entidades cumpram com as suas obrigações financeiras de forma mais eficiente e eficaz, sem impactar a neutralidade, compreensão, fiabilidade e relevância exigida na preparação das demonstrações financeiras.”

1

Introdução

O presente trabalho aborda as especificidades e as simplificações das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) aplicáveis às Pequenas e Médias Empresas (PMEs) em Portugal. Com o intuito de tornar a contabilidade mais acessível e adequada à realidade destas entidades, o Sistema de Normalização Contabilística foi reformulado ao longo dos anos, refletindo a necessidade de adaptação das exigências contabilísticas à dimensão e à complexidade das diversas entidades.

A análise centrar-se-á na definição e características das PMEs, na evolução das normas, nos modelos de demonstrações financeiras aplicáveis a cada categoria bem como nas diferenças entre os diferentes normativos, que visam facilitar o cumprimento das obrigações financeiras por parte das micro e pequenas empresas, muitas vezes carentes de recursos e experiência.

O trabalho contribuiu para um entendimento mais claro sobre como estas normas desempenham um papel fundamental no fortalecimento e na sustentabilidade das PMEs no contexto económico português.

2

Sistema de Normalização Contabilística

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) foi aprovado em 2009 (Decreto-Lei n.º 158/2009), na sequência da proposta da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) remetida, em 2003, ao Governo, com o intuito de existir um alinhamento do normativo contabilístico português com as normas internacionais de contabilidade, permitindo o alinhamento com as Diretivas Contabilísticas e com os Regulamentos da União Europeia (UE).

O SNC aplica-se tendo por base o normativo IAS/IFRS emitido pelo IASB e aprovado pela UE, com algumas alte-

rações, nomeadamente normas que não foram transpostas (IAS 26, IAS 29, IAS 33, IFRS 2, IFRS 4, IFRS 8), normas parcialmente acolhidas (IAS 32, IAS 39 e IFRS 7) e normas SNC sem correspondência em normas IAS/IFRS (NCRF 26). Assim, o SNC possui características próprias abordando os diversos temas com base nos quatro pilares do sistema: Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação. Sempre que o SNC apresentar lacunas, é necessário recorrer às Normas Internacionais de Contabilidade, ao abrigo do Regulamento 1606/2002, bem como às IAS/IFRS.

3

Pequenas e médias empresas (PME)

O conceito de pequenas e médias empresas (PME) evoluiu com a recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia (CE), sendo o principal objetivo criar um quadro comum que facilitasse a comparação e a implementação de políticas direcionadas às PME em todos os Estados-Mem-

bros. Em 2007, foi publicado o Decreto-Lei n.º 372/2007 com o intuito de criar a certificação eletrónica do estatuto de micro, pequena e média empresas, revogado pelo Decreto-Lei n.º 143/2009.

Mais tarde, e com a adoção do SNC, conforme referido acima, o Decreto-Lei n.º 158/2009 estabeleceu as entidades obrigadas a aplicar o SNC (artigo 3.º) e a definição de pequenas entidades (artigo 9.º) de acordo com o volume de negócios, número de empregados e total de balanço, criando uma norma específica para estas entidades (NCRF-PE), que permitia um relato mais reduzido. A NCRF-PE foi criada de acordo com os quatro pilares do normativo geral mencionados anteriormente, mas com a compilação dos capítulos mais relevantes.

Face a algumas críticas aos limites estabelecidos por este Decreto-Lei, em 2009, foi publicada a Lei n.º 20/2010, que alarga o conceito de pequenas entidades, fazendo coincidir

com os previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Contudo, a Norma Internacional de Relato Financeiro para pequenas empresas (NCRF-PE) revelava-se, ainda assim, excessiva para microentidades. Neste contexto, foi criada a Norma Contabilística de Relato Financeiro para as Microentidades (NCRF-ME), que se caracteriza por ser mais simplificada e adequada à reduzida complexidade destas entidades. Este regime foi aprovado pela Lei n.º35/2010, com aplicação a partir do exercício económico de 2010, e regulamentado pelo Decreto-Lei n.º36-A/2011.

Posteriormente, e com base nas iniciativas europeias para simplificar e reduzir os custos para as pequenas e micro entidades, reconhecendo o seu papel relevante na economia, o Decreto-Lei n.º98/2015 surgiu para transpor para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º2013/34/UE, que altera a Diretiva n.º2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, e revoga as Diretivas n.os 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho. Este Decreto-Lei permite a redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro, especialmente no que respeita às microentidades, e altera os limites que definem as diferentes categorias de entidades, através da alteração do Decreto-Lei n.º158/2009, Código das Sociedades Comerciais e Decreto-Lei n.º36-A/2011.

Assim, atualmente, as categorias de entidades classificam-se da seguinte forma (artigo 9.º, n.º1,2 e 3, Decreto-Lei n.º 98/2015):

Tabela 1 - Categorias de Entidades			
Critérios	Média Entidade	Pequena Entidade	Microentidade
Total do Balanço	20.000.000€	4.000.000€	350.000€
Volume de Negócios	40.000.000€	8.000.000€	700.000€
Número médio de colaboradores	250	50	10

Fonte: Elaboração Própria

Note-se que as entidades de interesse público (EIP) são consideradas grandes entidades, independentemente do respetivo volume de negócios líquido, do total do balanço ou do número médio de empregados durante o período (artigo 9.º, n.º5, Decreto-Lei n.º98/2015).

Os limites acima indicados reportam-se ao período imediatamente anterior, sendo que, caso as entidades ultrapassem dois dos três limites acima referidos em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores, deixam de ser consideradas na respetiva categoria a partir do terceiro período, inclusive. Caso deixem de ultrapassar dois dos três limites nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores,

podem novamente ser consideradas na respetiva categoria (artigo 9.º-A, Decreto-Lei n.º 98/2015).

De acordo com o artigo 9.º-C e artigo 9.º-D do mesmo Decreto-Lei, as pequenas e micro entidades podem adotar as NCRF-PE e NCRF-ME, respetivamente, conforme apresentado na tabela abaixo.

Tabela 2 - Normativo Aplicável a cada categoria			
Entidade	Artigos	Aplicação obrigatória/recomendada	Aplicação opcional
Média entidade	Art.º 9.º, n.º3	NCRF	-
Pequena entidade	Art.º 9.º, n.º2; Art.º 9.º- C	NCRF-PE	NCRF
Microentidade	Art.º 9.º, n.º1; Art.º 9.º- D; Art.º 117º, n.º1b) do Código	NCRF-ME	NCRF-PE, NCR

Fonte: Elaboração Própria

3.1 Enquadramento normativo

De acordo com o Decreto-Lei n.º 98/2015, ponto 1.4 do Anexo, no caso das entidades que aplicam as NCRF, sem-

pre que o Sistema de Normalização Contabilística não dê resposta a matérias de contabilização ou relato financeiro, impedindo a prestação da informação de forma verdadeira e apropriada, a entidade deve, supletivamente e pela ordem indicada, recorrer:

- a. Às Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho;
- b. Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

No caso das entidades que adotem as NCRF-PE, de acordo com o mesmo Decreto-Lei, ponto 6.3 do Anexo, devem complementarmente recorrer:

- a. Às NCRF e Normas interpretativas (NI);
- b. Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.
- c. Se esta análise se revelar insuficiente para a matéria ou a entidade integrar o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, deve adotar o regime geral (NCRF).

3.2 Estrutura Conceptual (EC)

O Aviso n.º8254/2015 homologou a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015.

A Estrutura Conceptual surgiu, essencialmente, com o intuito de apoiar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das NCRF e apoiar os seus utilizadores na interpretação da informação (n.º 2 do referido Aviso). De acordo com o número 5 do mesmo Aviso, a EC trata:

- a. Do objetivo das demonstrações financeiras;
- b. Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
- c. Da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
- d. Dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

As demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com o regime do acréscimo, no pressuposto de continuidade, serem de fácil compreensão, fiáveis, neutras, plenas, relevantes para a tomada de decisão dos utilizadores, que é afetada pela sua natureza e materialidade - na medida em que a omissão ou inexactidão da informação prestada pode influenciar as decisões económicas dos utilizadores - e comparáveis (§ 22-42).

Para que as demonstrações financeiras cumpram com estes critérios, é necessário avaliar qual o normativo a adotar consoante a natureza e complexidade de cada entidade.

Por remissão direta, a Estrutura Conceptual é aplicável às microentidades que adotam as NCRF-ME.

Tabela 3 - Tipos de Modelos de DF's

Peça Contabilística	Médias entidades (n.º 1 e 2, artigo 11.º, Decreto-Lei n.º 98/2015)	Pequenas entidades (n.º 3, artigo 11.º, Decreto-Lei n.º 98/2015)	Microentidades (n.º 3 e 4, artigo 11.º, Decreto-Lei n.º 98/2015)
Balanço	Anexo 1	Anexo 7, modelo reduzido	Anexo 18, modelo ME
Demonstração dos resultados por naturezas	Anexo 2	Anexo 8, modelo reduzido	Anexo 19, modelo ME
Demonstração dos resultados por funções	Anexo 3	Anexo 9, modelo reduzido	N.A
Demonstração das alterações no capital próprio	Anexo 4	N.A	N.A
Demonstração dos fluxos de caixa	Anexo 5	N.A	N.A
Anexo	Anexo 6	Anexo 10, modelo reduzido	N.A

Fonte: Elaboração Própria

Conforme mencionado na tabela anterior, os modelos devem seguir o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 98/2015. As pequenas entidades e microentidades estão dispensadas de apresentar a demonstração alterações no de capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, apresentando modelos reduzidos na generalidade (artigo n.º 3). Para além disso, no caso das microentidades, existe dispensa de

3.3 Bases para a apresentação de demonstrações financeiras

As bases de finalidades gerais definem os requisitos gerais que garantem a comparabilidade, tanto com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. O reconhecimento, a mensuração, a divulgação e aspetos singulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados, consoante os casos, nas NCRF, na NCRF-PE ou na NCRF-ME (Decreto-Lei n.º 98/2015, Anexo, ponto 2.1.1).

3.4 Modelos de demonstrações financeiras

Os modelos das demonstrações financeiras foram publicados através da Portaria n.º 220/2015, para as diferentes entidades que aplicam o SNC:

apresentação do anexo, desde que as entidades procedam à divulgação, no final do balanço, das informações constantes nas alíneas a), b) e c) do n.º 4 do artigo 11.º, nomeadamente o montante total dos compromissos financeiros, as garantias ou ativos e passivos contingentes que não estejam incluídos no balanço, bem como a sua natureza, o montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos

a membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com o detalhe da taxa de juro, principais condições e montantes eventualmente reembolsados, e informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do CSC. Estas entidades estão igualmente dispensadas de apresentar relatório de gestão.

De uma forma geral, a dispensa dos relatórios acima mencionados deve-se ao facto de as entidades apresentarem uma estrutura organizacional simples, com poucos recursos e sem operações complexas. A exigência dos mesmos impunha uma carga administrativa excessiva e desproporcional ao tamanho e natureza das suas atividades. Por sua vez, tendo presente a dimensão e simplicidade já referida, a preparação e divulgação do balanço e demonstração de resultados são suficientes para suprirem as necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Importa também salientar algumas diferenças entre as demonstrações financeiras que aplicam o modelo reduzido e o modelo geral, nomeadamente:

- No modelo reduzido, no balanço, as “Propriedades de investimento” e “Ativos biológicos de produção” encontram-se dentro da rubrica de “Ativos fixos tangíveis”;
- No modelo reduzido, no balanço, os “Diferimentos” apresentam-se dentro das rubricas “Outros créditos a receber” e/ou “Outras contas a pagar”;
- Na demonstração dos resultados, o modelo reduzido não apresenta os resultados líquidos de impostos atribuíveis às unidades operacionais descontinuadas (NCRF 8).

3.5 Código de contas

A Portaria n.º 218/2015 aprova o código de contas para as diferentes categorias de entidades e estabelece um conjunto específico aplicável às microentidades (artigo 2.º), para os períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2016.

3.6 Diferenças entre NCRF, NCRF-PE e NCRF-ME

Os Avisos n.º 8255/2015 e 8257/2015 surgiram com o intuito de homologar as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Microentidades e Pequenas Entidades, respetivamente, do Sistema de Normalização Contabilística. Ambas as normas estabelecem requisitos mínimos aplicáveis às entidades no que diz respeito ao reconhecimento e mensuração.

As normas presentes nos referidos avisos encontram-se estruturadas por capítulos, que correspondem a simplificações das NCRF do regime geral. A tabela abaixo apresenta a correspondência dos respetivos capítulos das normas com as NCRF sendo que, em alguns casos, existem normas do regime geral que não são abordadas e, noutros casos, algumas omissões.

Tabela 4 - Ligação entre normativos

NCRF	NCRF-PE	NCRF-ME
NCRF 1	Capítulo 3 e 4	Capítulo 3 e 4
NCRF 2	-	-
NCRF 3	Capítulo 5	Capítulo 5
NCRF 4	Capítulo 6	Capítulo 6
NCRF 5	-	-
NCRF 6	Capítulo 8	Capítulo 8
NCRF 7	Capítulo 7	Capítulo 7
NCRF 8	-	-
NCRF 9	Capítulo 9	Capítulo 9
NCRF 10	Capítulo 10	Capítulo 10
NCRF 11	Capítulo 7	Capítulo 7
NCRF 12	Capítulo 7, 8, 9 e 20	-
NCRF 13	Capítulo 17	Capítulo 17
NCRF 14	-	-
NCRF 15	Capítulo 17	Capítulo 17
NCRF 16	-	-
NCRF 17	Capítulo 20	Capítulo 7 e 11
NCRF 18	Capítulo 10	Capítulo 11
NCRF 19/20	Capítulo 12 e 21	Capítulo 12
NCRF 21	Capítulo 13	Capítulo 13
NCRF 22	Capítulo 14 e 20	Capítulo 14
NCRF 23	Capítulo 15	Capítulo 15
NCRF 24	Capítulo 19	-
NCRF 25	Capítulo 16	Capítulo 16
NCRF 26	Capítulo 8	Capítulo 8
NCRF 27	Capítulo 17	Capítulo 17
NCRF 28	Capítulo 18	Capítulo 18

Fonte: Elaboração Própria

“A simplificação da apresentação e divulgação do relato financeiro permite que as micro e pequenas entidades cumpram com as suas obrigações financeiras de forma mais eficiente e eficaz, sem impactar a neutralidade, compreensão, fiabilidade e relevância exigida na preparação das demonstrações financeiras.”

Os conceitos de ativos, passivos, rendimentos e gastos obedecem aos mesmos princípios da NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, sendo que se baseiam na Estrutura Conceptual (artigo n.º 3 e Aviso n.º 8254/2015). Os critérios de reconhecimento e mensuração, bem como os procedimentos de apresentação e divulgação da informação financeira, são apresentados de forma mais simplificada e reduzida. As principais diferenças encontram-se detalhadas de seguida:

Alterações de Políticas contabilísticas, Estimativas e Erros:

A NCRF 4 menciona, de acordo com os parágrafos 17 a) e b), que uma alteração da política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente, se for praticável. O mesmo se aplica quando surgem erros materiais, conforme parágrafo 33 da norma. O capítulo 6 da NCRF-PE e NCRF-ME refere que quando se verifica um erro material de períodos anteriores, é dispensada a reexpressão das quantias comparativas, sendo o seu efeito lançado em resultados transitados.

Adoção da NCRF pela primeira vez:

No quinto capítulo das normas para pequenas e microentidades são referidos os requisitos para a preparação de um balanço de abertura, com aplicação prospetiva, sendo que os ajustamentos de transição devem ser reconhecidos no capital próprio. Contudo, as normas não abordam as isenções e proibições previstas na NCRF 3 (§ 10-11).

Ativos fixos tangíveis:

De acordo com o capítulo 7 da NCRF-PE e NCRF-ME, as propriedades de investimento e ativos biológicos de produção são

reconhecidas como ativos fixos tangíveis (AFT). Na NCRF regime geral, existe uma norma específica para o reconhecimento e mensuração das propriedades de investimento (NCRF 11) e ativos biológicos (NCRF 17), que são apresentados, no Balanço, no ativo não corrente, numa linha separada. A norma das ME, ao contrário das PE, aborda ativos biológicos consumíveis, mas reconhecidos como inventários. No caso dos ativos biológicos de produção as normas não referem a impossibilidade de alteração do modelo justo valor quando previamente adotado.

Na mensuração inicial dos AFT, ao contrário da NCRF 7, as normas não abordam o conceito de custo de compra a crédito e troca de ativos e aquisição de ativos adquiridos por razões de segurança ou ambientais. Particularmente, no caso das microentidades, a norma não reconhece a capitalização de custos relacionados com desmantelamento na definição de custo de AFT (§ 7.7).

Relativamente à mensuração subsequente, a norma das PE só permite o uso do modelo de revalorização se o efeito for significativo (§ 7.9), enquanto que na NCRF 7 pode optar (§ 29). Nos casos em que existam diferenças significativas entre a quantia escriturada (modelo do custo) e o justo valor dos ativos, a entidade pode, alternativamente, utilizar o modelo de revalorização previsto no parágrafo 7.11, que remete para a utilização da NCRF 7 (§ 31 a 42). Contudo, a utilização do modelo de revalorização implica que a entidade adote a NCRF 25, tendo presente os efeitos dos impostos sobre o rendimento resultantes da revalorização do AFT, se existirem. A NCRF 7 indica que o justo valor normalmente corresponde ao valor de mercado do ativo, determinado por peritos qualificados (§32). Em caso de não existir evidência de valor de mercado será valorizado pelo custo, não podendo usar, nestes casos, o modelo de revalorização (§33). A norma de ME apenas permite a mensuração pelo modelo de custo deduzido de qualquer depreciação acumulada (§7.6).

No que concerne aos métodos de depreciação (método da linha reta, do saldo decrescente e das unidades de produção) não existem diferenças entre a NCRF 7 e NCRF-PE. Contudo a NCRF-ME apenas permite o método de linha reta (§7.14).

Relativamente ao desreconhecimento do AFT, apenas a NCRF 7 aborda a venda de AFT com pagamento diferido e a venda de AFT detidos para locação (§67).

Por fim, para avaliar se o ativo está em imparidade, a NCRF-PE remete para a NCRF-12 (§7.23), sendo que a NCRF-ME não exige o reconhecimento de perdas por imparidade (§7.15).

A NCRF-ME também não prevê a transferência de AFT para ativos não correntes detidos para venda.

Ativos intangíveis, exceto goodwill:

De acordo com a NCRF 6, os ativos intangíveis são inicialmente mensurados ao custo e subsequentemente aplica-se o modelo de custo ou revalorização. O modelo de revalorização é privilegiado se existir um mercado ativo em que possa ser mensurado com fiabilidade (§73-85). Segundo a NCRF-PE e NCRF-ME, não é permitida a adoção do modelo de revalorização na mensuração subsequente (§8).

Nas situações recorrentes, os normativos não apresentam diferenças relevantes, apesar das simplificações, com exceção da diferença acima mencionada.

Em situações menos comuns, a norma apresenta algumas omissões face ao regime geral nomeadamente na determinação do preço de compra quando esta é realizada a crédito e por troca de ativos (NCRF 6 §43-45), quando existe uma aquisição de um ativo intangível como parte de uma concentração de atividades empresariais (NCRF 6 §33) e no caso de uma aquisição por meio de um subsídio atribuído por entidades públicas (NCRF 6 §42).

Nos critérios de reconhecimento de ativos gerados internamente, os conceitos de fase de pesquisa (reconhecidos

como gastos) e fase de desenvolvimento (capitalizáveis) são similares. Contudo, a norma das PE não dá exemplos do que pode ser considerado em cada fase conforme os parágrafos 54 e 57 da NCRF 6, respetivamente. Importa também mencionar que, no caso da NCRF-ME, o reconhecimento de despesas de desenvolvimento é mais limitado, contrariamente à NCRF-PE que aborda os critérios no parágrafo 8.7.

No que diz respeito ao método de depreciação para ativos com vida útil definida e indefinida (período máximo de dez anos) não existem diferenças nos normativos, com exceção da NCRF-ME, que só permite o método de depreciação de linha reta (§8.15).

Relativamente à análise da imparidade do ativo, a NCRF-PE também não aborda (§8) e remete para a NCRF-12, ao passo que a NCRF-ME não exige o reconhecimento de imparidade.

Locações:

A NCRF 9 classifica as locações como operacionais e financeiras, quer na perspetiva dos locatários quer na dos locadores, tendo presente a transferência dos riscos e vantagens significativos da propriedade locada.



Em termos de reconhecimento não existem diferenças significativas entre os normativos. Contudo, a NCRF-PE e NCRF-ME não abordam as operações de *sale and leaseback* e não contemplam as locações financeiras nas demonstrações financeiras dos locadores.

Custos de empréstimos obtidos:

Em linha com a NCRF 10, os custos dos empréstimos obtidos são capitalizáveis aos ativos que se qualificam (§8). Contudo, a norma indica que ativos financeiros e inventários fabricados ou produzidos, durante um curto período de tempo, não são ativos que se qualificam (§7). Estas exceções não são abordadas pela NCRF-PE. No caso da NCRF-ME não é permitida a capitalização, sendo que os custos são reconhecidos como gasto do período em que são incorridos (§10.2).

Rédito:

A NCRF-PE e NCRF-ME não abordam a segregação da componente de juro que possa estar implícita numa transação de venda ou prestação de serviços (§12 e §17), contrariamente à NCRF 20. Também não abordam o tratamento a ser aplicado a situações de recebimentos em condições de liquidação diferida. Particularmente na NCRF-ME não é abordado o reconhecimento de rédito de contratos de construção.

Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes:

As normas das PE e ME apresentam algumas omissões

em comparação com a NCRF 21, nomeadamente não distinguem, com detalhe, obrigações legais de obrigações construtivas (§12), em relação ao reconhecimento de passivos contingentes quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida com uma obrigação (§28), no que respeita à necessidade de avaliar continuamente os passivos e ativos contingentes (§29 e 34), e à divulgação das incertezas associadas à estimativa (§44). Também não abordam que taxa de desconto deve ser utilizada quando o efeito temporal do dinheiro for material (§47).

Por último, são também omissas quanto ao reconhecimento de provisões para custos de reestruturação (§68-80). A NCRF-ME também não faz menção ao reconhecimento de provisões de contratos onerosos e não exige a divulgação de passivos contingentes e ativos contingentes (§13).

Imposto sobre o rendimento:

De acordo com a NCRF-PE (§16) o imposto sobre o rendimento é contabilizado pelo método dos impostos a pagar (isto é, o encargo de imposto corresponde ao valor do imposto a pagar, sendo que, em caso de não existir, não há qualquer contabilização a efetuar), pelo que não se procede ao reconhecimento de impostos diferidos.

Geralmente existem diferenças entre a forma de reconhecimento e valorização de ativos, passivos, rendimentos e gastos de acordo com as normas contabilísticas e de acordo

“Cada entidade deve efetuar uma análise custo/benefício de forma a perceber se deve alterar o normativo para cumprir com os requisitos mínimos aplicáveis consoante os acontecimentos e transações que ocorrem no âmbito da sua atividade.”

com a legislação fiscal, originando diferenças entre o valor contabilístico e a base tributável. As diferenças podem ser definitivas e/ou permanentes (afeta apenas o cálculo do imposto corrente) ou temporárias (podendo originar imposto diferido, sendo suscetíveis de compensação entre períodos futuros). As diferenças temporárias não são incorporadas na norma.

Por exemplo, se a entidade optar pelo modelo de revalorização na mensuração dos seus ativos fixos tangíveis, terá de adotar integralmente a NCRF 25, porque implica o reconhecimento de impostos diferidos sobre as diferenças entre o justo valor do ativo e a sua base fiscal. O passivo

por imposto diferido gerado corresponde ao montante do imposto relativo ao excedente de revalorização que será revertido com a realização do excedente, quer por alienação do ativo ou na proporção das depreciações.

Importa salientar também que nas PE a Lei n.º 2/1014 veio instituir um regime simplificado opcional que cumpram os limites fixados no artigo 86.º-A do Código do IRC.

A NCRF-ME apenas prevê o reconhecimento de impostos correntes (§16).

Instrumentos financeiros:

A NCRF-PE não reconhece o custo amortizado pelo método do juro efetivo (§17.7) e apresenta algumas omissões no que diz respeito a instrumentos como obrigações convertíveis (§15) e ativos e passivos financeiros detidos para negociação (mensurados ao justo valor - §14-15), obrigações não convertíveis (mensuradas ao custo amortizado - §16) e instrumentos financeiros de cobertura (modelo de justo valor - §35) abordados pela NCRF 27.

A norma prevê que os ativos financeiros (clientes, outras contas a receber, empréstimos concedidos e participações de capital de entidades não cotadas), passivos financeiros (fornecedores, outras contas a pagar e empréstimos obtidos) e instrumentos de capital próprio emitidos pela entidade são mensurados ao modelo de custo. Apenas às participações no capital de outras entidades cotadas aplica-se o modelo de justo valor.



A NCRF-ME é similar, sendo que não refere a impossibilidade de reversão de imparidades no que respeita às participações de capital (§17).

Benefícios dos empregados:

A NCRF-PE e a NCRF-ME apenas tratam dos benefícios de curto prazo e de cessação de emprego (§18), excluindo os critérios de reconhecimento e mensuração para benefícios de pós-emprego e outros benefícios de longo prazo (mais complexos) mencionados na NCRF-28. Também não abordam benefícios de remuneração em capital próprio.

Investimentos financeiros:

De acordo com a NCRF 13, as participações em associadas são mensuradas pelo método de equivalência patrimonial (MEP) e as participações em entidades conjuntamente controladas são mensuradas ao MEP ou pelo método da consolidação proporcional (MCP). Na elaboração de contas consolidadas é recomendado o MEP nas contas individuais e o MCP nas contas consolidadas. Caso contrário, aplica-se o MCP nas contas individuais.

Relativamente às participações em subsidiárias, a NCRF 15 mensura ao MEP nas contas individuais e o método de consolidação integral (MCI) nas contas consolidadas.

A NCRF-PE, no capítulo 17, mensura os diferentes tipos de participações ao custo permitindo, no entanto, a aplicação do MEP. Contudo, nessa aplicação remete para a NCRF 13. A NCRF-ME mensura as participações financeiras ao custo.

A concentração de atividades empresariais não é divulgada pelas normas PE e ME. De acordo com a NCRF 14 aplica-se o método de compra, isto é, os ativos e passivos

adquiridos são mensurados inicialmente ao justo valor. Qualquer diferença entre o custo da concentração e o justo valor dos ativos líquidos adquiridos resultam num *goodwill* ou *badwill*, sendo o último tratado como um rendimento diferido (imputável aos resultados à data da realização).

Subsídios e outros apoios das entidades Públicas:

As normas das PE e ME não abordam os subsídios reconhecidos por via de empréstimos com taxas de juros inferiores às de mercado (§14).

Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

De acordo com a NCRF 23, as diferenças de câmbio relativas a itens monetários são reconhecidas nos resultados ao câmbio da data de fecho, enquanto que as relativas aos itens não monetários são reconhecidas nos resultados ou no outro rendimento integral à data da transação ou da determinação do justo valor. As NCRF-PE e NCRF-ME, no capítulo 15, apenas abordam o tratamento relativo aos itens monetários, que é similar ao adotado de acordo com a NCRF 23 (§26-32). As normas das PE e ME também não referem o tratamento a dar a diferenças de câmbio na transposição de demonstrações financeiras para a moeda de apresentação e unidades operacionais no estrangeiro e alienação total ou parcial de uma unidade operacional estrangeira (NCRF 23, §36-51).

Inventários:

As entidades que aplicam o SNC ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, com exceção das microentidades (n.º 1 e n.º 2, artigo n.º 12 do Decreto-Lei n.º 158/2009). A NCRF-ME menciona que os inventários podem ser movimentados em sistema de inventário intermitente ou permanente (§11.10).

Nas microentidades, os ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários, conforme mencionado anteriormente, e não há referência a situações de aquisição de inventários em condições de liquidação diferida. Existem também algumas omissões em termos de custos de conversão e despesas adicionais, que são abordados pela NCRF 9 nos parágrafos 12 a 19.

Por última, a NCRF-ME também especifica que o custo dos inventários de produtos acabados e de subprodutos poderá ser reconhecido pelo custo de produção ou preço de venda deduzido da margem normal de lucro que a gestão demonstre ser apropriada, e o custo dos produtos e trabalhos em curso será obtido pelo mesmo método corrigido com a percentagem estimada de acabamento (§11.6).

4

Conclusão

O presente trabalho evidencia a importância das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) aplicáveis às Pequenas e Médias Empresas (PMEs), em Portugal, destacando como estas normas foram moldadas de forma a simplificar e adequar as exigências contabilísticas à realidade destas entidades, que se caracterizam pela simples estrutura organizacional e reduzida complexidade.

A adoção destas normas permite a dispensa de aplicação de alguns normas do regime geral, reduz a divulgação de algumas matérias, e simplifica os critérios de reconhecimento e mensuração, conforme indicado ao longo do trabalho. A simplificação da apresentação e divulgação do relato financeiro permite que as micro e pequenas entidades cumpram com as suas obrigações financeiras de forma mais eficiente e eficaz, sem impactar a neutralidade, compreensão, fiabilidade e relevância exigida na preparação das demonstrações financeiras. Estas empresas beneficiam, assim, de uma menor carga administrativa, a preparação dos relatórios torna-se mais direta, reduzindo a possibilidade de erros e minimizando o risco de incumprimento por parte dos gestores. Contudo, esta simplificação pode também acarretar desvantagens, nomeadamente se os utilizadores das demonstrações financeiras necessitarem de informação mais detalhada ou considerarem que apresentam menos rigor e que por isso se tornam menos credíveis e podem existir dificuldades na comparação com as entidades que aplicam o regime geral. O crescimento das entidades também pode ser um fator crítico dado que a transição do normativo requer alguns ajustes significativos. Cada entidade deve efetuar uma análise custo/benefício de forma a perceber se deve alterar o normativo para cumprir com os requisitos mínimos aplicáveis consoante os acontecimentos e transações que ocorrem no âmbito da sua atividade.

Em suma, deve ser avaliado o conjunto de vantagens e desvantagens no normativo utilizado e de que forma se alinha com os objetivos de negócio, necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras e planos de crescimento. Neste sentido, o papel do Revisor Oficial de Contas (ROC) é relevante para garantir que as empresas mantenham práticas contabilísticas adequadas. Em Portugal, nem todas as Pequenas e Médias Empresas (PMEs) estão obrigadas a Certificação Legal das Contas. A obrigatoriedade depende de vários fatores, incluindo o tamanho da empresa, a forma jurídica e a atividade económica. Contudo, as PMEs que não são obrigadas podem optar por uma auditoria voluntária, o que aumenta a credibilidade das demonstrações financeiras. ♦

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Comissão Europeia. (2003). Recomendação 2003/361/CE da Comissão de 6 de maio de 2003 sobre a definição de micro, pequenas e médias empresas. Official Journal of the European Union.
- União Europeia. (1978). Diretiva 78/660/CEE do Conselho de 25 de julho de 1978. Official Journal of the European Union.
- União Europeia. (1983). Diretiva 83/349/CEE do Conselho de 13 de junho de 1983. Official Journal of the European Union.
- União Europeia. (2002). Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002 relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. Official Journal of the European Union.
- União Europeia. (2013). Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013. Official Journal of the European Union.
- Portugal. (2007). Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro. Diário da República, 1.ª série, N.º 213. Portugal. (2009). Decreto-Lei n.º 143/2009, de 16 de junho. Diário da República, 1.ª série, N.º 115.
- Portugal. (2009). Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Diário da República, 1.ª série, N.º 134.
- Portugal. (2010). Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro. Diário da República, 1.ª série, N.º 171.
- Portugal. (2011). Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 21 de março. Diário da República, 1.ª série, N.º 56.
- Portugal. (2015). Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Diário da República, 1.ª série, N.º 107.
- Portugal. (2015). Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho. Diário da República, 1.ª série, N.º 142.
- Portugal. (2015). Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho. Diário da República, 1.ª série, N.º 143.
- Portugal. (2015). Aviso n.º 8254/2015. Diário da República, 2.ª série, N.º 144.
- Portugal. (2015). Aviso n.º 8255/2015. Diário da República, 2.ª série, N.º 144.
- Portugal. (2015). Aviso n.º 8257/2015. Diário da República, 2.ª série, N.º 144.
- Rodrigues, J. (2020). SNC - Sistema de Normalização Contabilística Explicado (8.ª ed.). Porto Editora.

SIPTA AUDITORIA
www.sipta.pt

-  Uniformização
-  Intuitivo
-  Eficácia
-  Eficiência
-  Compliance
-  Dados
-  Equipa
-  Supervisão
-  Qualidade



O SOFTWARE DE AUDITORIA INTEGRADO, NA CLOUD,
QUE REVOLUCIONA A FORMA COMO FAZ AUDITORIA.



SOFIA ISABEL JESUS FURTADO
AUDIT & ASSURANCE MANAGER

As incompatibilidades dos membros do Conselho Fiscal nas Sociedades Anónimas

“Procurou-se demonstrar a preocupação do direito societário em ajustar-se aos desafios crescentes das sociedades modernas, assim como em assegurar confiança aos acionistas e a todos os destinatários da informação financeira das entidades.”

1

Nota Introdutória

A fiscalização das sociedades tem sofrido uma constante evolução no Direito Societário, como consequência de realidades muito heterogêneas das sociedades, criadas pela globalização e pelo inerente aumento da competitividade, assim como a crescente importância da manutenção de confiança por parte dos mercados financeiros.

O Código das Sociedades Comerciais (CSC) atualmente em vigor tipifica os diferentes tipos de sociedades comerciais, sendo que apenas as sociedades anónimas são obrigadas a adotar uma de três modalidades de estrutura da administração e da fiscalização¹, previstas no art. 278.º do CSC. A sociedade anónima figura-se como um importante motor de desenvolvimento das sociedades atuais, sendo

considerada “a primeira estrela nos palcos mundiais da economia” e um “instrumento maravilhoso do capitalismo moderno”².

A fiscalização das sociedades anónimas pode (e deve) ser exercida pelos seus sócios (em sede de Assembleia Geral (AG)), mas requer sempre que seja estatuído um órgão fiscalizador. Note-se que, por exemplo, nas grandes sociedades nem todos os sócios da sociedade têm influência na administração da mesma, o que releva a importância de um órgão fiscalizador.

No ordenamento jurídico português, a designação de um membro para o órgão de fiscalização – no caso em apreço, para o conselho fiscal –, requer o cumprimento do regime legal aplicável, assim como a sujeição a um rigoroso

regime de incompatibilidades previstas, na sua essência, no art. 414.º-A do CSC. No caso de estarmos perante um membro do órgão de fiscalização que exerça a função de revisor oficial de contas (ROC), aplicar-se-á igualmente o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EO-ROC), nomeadamente os seus artigos 71.º, 72.º, 88.º, 89.º e 91.º.

Face à possível abrangência desta temática, o estudo em apreço será delimitado da seguinte forma: primeiramente, uma breve evolução histórica do Direito Societário com relevância para o tema em análise; seguido de exposição das três modalidades de estrutura da administração e da fiscalização existentes, com enfoque na modalidade de conselho de administração e conselho fiscal; numa terceira parte, e sendo o principal propósito do estudo, a descrição das incompatibilidades aplicáveis aos membros do conselho fiscal, procurando efetuar uma abordagem prática das incompatibilidades mencionadas no art. 414.º-A do CSC e, em particular, as incompatibilidades no caso do membro do órgão de fiscalização exercer a função de revisor oficial de contas (ROC); será ainda sucintamente mencionado os requisitos de fiscalização quando perante entidades de interesse público (EIP).

2

A fiscalização nas sociedades

2.1 – Origem e breve evolução histórica

A primeira referência a um órgão de fiscalização coincide com a entrada em vigor do Código Comercial de 1888. As sociedades anónimas passaram a ter obrigatoriamente um conselho fiscal como órgão de fiscalização. Mais tarde, em 1969, o legislador considerou que o volume e importância dos interesses em jogo nas sociedades anónimas, o ritmo do seu desenvolvimento e a expansão do recurso à subscrição pública para obtenção dos capitais que careciam, exigia a necessidade de regulamentação. O decreto-lei n.º 49 381, de 15 de novembro, promulgou, assim, o regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas. Foram alargadas competências e impostos deveres ao órgão de fiscalização, e passou a estar prevista a responsabilidade civil dos membros deste órgão.

O n.º 1 do art. 2.º previa situações que provocariam a perda do cargo quando verificadas, uma vez que correspondiam a impedimentos para o exercício de funções enquanto membro do órgão fiscalizador (conselho fiscal ou fiscal único). O objetivo desde cedo prendeu-se com garantir que os membros do órgão de controlo podiam exercer a sua função com isenção e sem influências ou vantagens implícitas. Não podiam fazer parte do órgão fiscalizador, por exemplo, *os beneficiários de vantagens particulares, os administradores e os diretores da própria sociedade; os que receberem da própria sociedade fiscalizada (...) remuneração por quaisquer funções que não sejam as de membro do conselho fiscal; os que exercem funções em empresa concorrente; os cônjuges, parentes e afins, até ao terceiro grau, para as situações descritas; os que exercem funções de administração, direção ou fiscalização em cinco sociedades*. O anexo I detalha todas as situações aplicáveis. É interessante como já à data o leque de incompatibilidades era vasto, e com bastantes similaridades à realidade atual.

O primeiro Código das Sociedades Comerciais é aprovado em 1986, por via do decreto-lei n.º 262/86, de 2 de setembro, cujo objetivo fundamental seria a atualização do regime dos principais agentes económicos do direito privado – as sociedades comerciais. Procurou definir claramente os direitos e deveres dos sócios, dos administradores e dos membros dos órgãos de fiscalização, reforçando significativamente a proteção dos sócios minoritários e dos credores sociais. No tocante à administração e fiscalização, passaram a existir duas estruturas diversas, nomeadamente: conselho de administração e conselho fiscal; ou, direção, conselho geral e revisor oficial de contas. A segunda, inspirada no modelo alemão, já adotado na lei francesa das sociedades comerciais de 1966, assenta na repartição daquelas funções entre três órgãos: direção, conselho geral e revisor oficial de contas. O legislador inclui o termo “requisitos e incompatibilidades” (art. 414.º), e modifica e amplia as situações consideradas como impeditivos para integrar como membro o órgão de fiscalização (Anexo II). Passam a estar impedidos de integrar o órgão fiscalizador: *os que exercem funções de administração da própria sociedade ou as exerceram nos últimos três anos; assim como os que exerçam funções de administração ou fiscalização*

em cinco sociedades, passando a estar incluído a ressalva “*excetuando as sociedades de advogados e as sociedades de revisores oficiais de contas*”. Também com o primeiro CSC passou a estar legislado que, aos revisores oficiais de contas aplicar-se-á outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação. Como veremos mais à frente, as incompatibilidades e impedimentos aplicáveis ao ROC são ainda mais abrangentes e, ao contrário dos restantes membros do conselho fiscal, o requisito de independência traduz-se num dever do ROC, por forma a que no exercício das suas funções, a sua capacidade de análise e decisão não seja afetada por conflitos de interesses, e possam assim pautar a sua conduta pessoal e profissional pelos princípios fundamentais⁸. No que se refere aos serviços prestados à sociedade fiscalizada clarifica-se que estes têm de ser serviços prestados com caráter permanente, isto é, que represente um peso significativo e gere dependência. Nesta situação haveria uma relação comercial entre o designado e a sociedade, de tal forma que o relacionamento seria significativo para o prestador do serviço.

Decorridos 20 anos após a aprovação da primeira versão do CSC, a reforma do CSC de 2006, através do Decreto-lei 76-A/2006, de 29 de março, veio introduzir significativas alterações no que se refere à administração e fiscalização das sociedades, face às regras até então vigentes no CSC de 1986. Esta reforma visou acolher as preocupações relativas à fiscalização das sociedades, as melhores práticas internacionais de governação societária, salientando-se o Reino Unido, a Alemanha e a Itália, e introduzir uma maior liberdade de escolha no modelo de governação, igualmente credíveis. O legislador revê o regime de fiscalização das sociedades anónimas e passou a figurar a possibilidade de se optar por um terceiro modelo de organização, típico das sociedades anglo-saxónicas, que compreende a existência obrigatória de uma comissão de auditoria dentro do órgão de administração.

O legislador distingue ainda as sociedades em função da sua dimensão, impondo soluções mais exigentes para as sociedades emittentes de valores admitidos à negociação em mercado regulamentado (por simplificação, sociedades “cotadas”), ou as sociedades que, não sendo totalmente dominadas por sociedades que adotem um modelo de fiscalização mais exigente, ultrapassem dois de três limites previstos no n.º 2 do art. 413.º do CSC. Quer isto dizer que, o art. 413.º do CSC veio impor uma determinada estrutura organizativa em relação a sociedades “cotadas” e “grandes sociedades anónimas”⁹, e o art. 414.º impõe, por exemplo, requisitos mínimos de independência para as sociedades “cotadas”.

No que se refere às incompatibilidades aplicáveis aos membros do órgão de fiscalização (conselho fiscal, fiscal único ou ROC) se, por um lado, a reforma de 2006 procura

“O conselho fiscal, enquanto órgão fiscalizador, deve assegurar através dos seus membros o exercício de funções em órgão de controlo efetuado de forma isenta, objetiva e imparcial, atendendo unicamente ao interesse da sociedade que os mesmos integram.”

assegurar a independência e imparcialidade dos fiscalizadores das SA, tendo consagrado uma extensa e exigente lista de incompatibilidades, impedindo de exercer funções, por exemplo, *os que prestem serviços remunerados com carácter permanente à sociedade fiscalizada*, por outro lado, fez desaparecer a incompatibilidade que consistia na impossibilidade de os administradores das SA transitarem para os respetivos órgãos de fiscalização sem que tivesse decorrido um período mínimo de 3 anos. Assim, a al. b) do n.º 1 do art. 414.º-A do CSC passou a ser menos restritiva do que na versão anterior, uma vez que limita como membro de um órgão de fiscalização apenas os que exercem funções de administração na própria sociedade (no presente), e deixa de exigir o chamado período de nojo (“*ou as exerceram nos últimos três anos*”), que corresponde a um intervalo mínimo adequado entre o exercício da administração e a possibilidade de as mesmas pessoas efetuarem, num órgão diferente, o controlo do seu desempenho. Segundo Paulo Olavo Cunha, tal requisito visava impedir que os ex-gestores de uma SA, nas novas funções, estivessem em condições de poder vir a branquear a sua anterior atuação. Deixa assim de existir este impedimento legal. O anexo III detalha todas as incompatibilidades incluídas à data (que são também as vigentes atualmente).

2.2 Estruturas de fiscalização

As soluções de governação possíveis às sociedades anónimas são as que se encontram consagradas no n.º 1 do art. 278.º do CSC, sendo elas:

- a. Conselho de administração e conselho fiscal – “Modelo latino ou clássico”;

- b. Conselho de administração⁵, compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas – “Modelo anglo-saxónico”;
- c. Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas – “Modelo dualista ou germânico”.

Atualmente existem assim três modalidades de estrutura de administração e de fiscalização ao dispor das sociedades anónimas, sendo que os deveres e competências do órgão de fiscalização dependem dessa opção⁶.

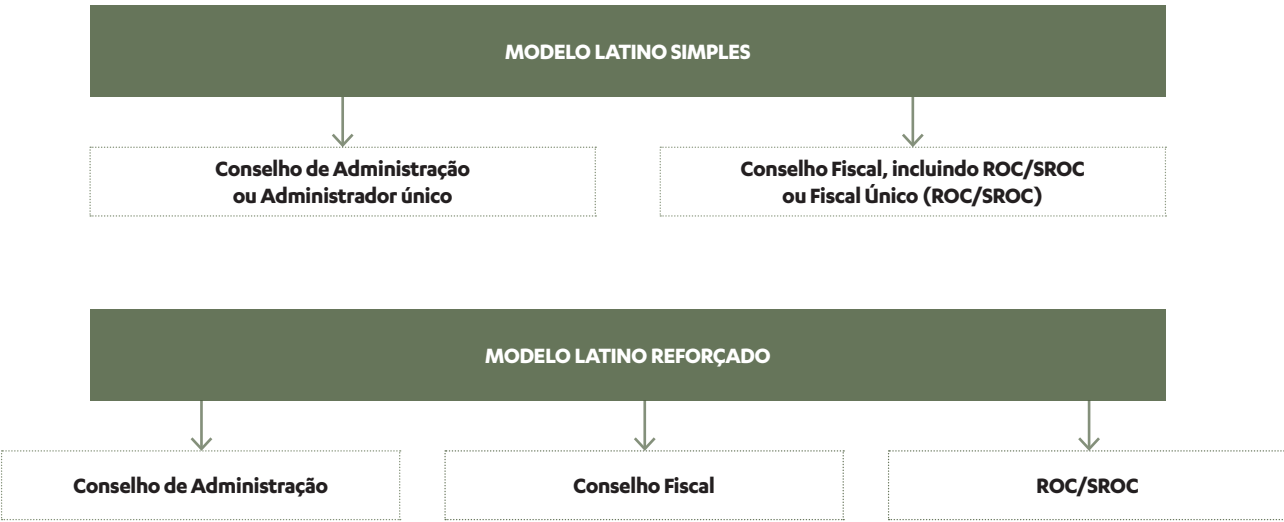
Face ao objetivo deste estudo, será explorado em maior detalhe o modelo de administração e fiscalização definida na al. a) do n.º 1, do art. 278.º do CSC, isto é, a modalidade de conselho de administração e conselho fiscal. A fiscali-

zação das sociedades que adotem essa modalidade, compete assim (n.º 1 do art. 413.º do CSC):

- a. a um fiscal único, que deve ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou a um conselho fiscal; ou
- b. a um conselho fiscal e a um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas que não seja membro daquele órgão.

Podemos, portanto, distinguir entre o modelo latino (tradicional ou clássico) simples, que corresponde ao modelo adotado pela maioria das sociedades anónimas portuguesas; e o modelo latino (tradicional ou clássico) reforçado, conforme sintetizado abaixo.

Figura 1: O modelo latino “simples” e o modelo latino “reforçado”



Fonte: MENDES, Flávio Mouta. Sociedade Anónima (SA). Direito das sociedades comerciais, Direito comercial e matérias conexas. 13 de fev. de 2025. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/responde/referencia-site-abnt-artigos/>>

No modelo latino “simples” o revisor oficial de contas assume uma dupla função de fiscalização: a função de controlo externa, tendo o dever de proceder a todos os exames e verificações necessários à revisão e certificação legais das contas; assim como a função de controlo interna, nomeadamente: fiscalizar a administração da sociedade, vigiar a observância da lei e do contrato da sociedade, elaborar anualmente relatório sobre a sua ação fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração, entre outras funções constantes no art. 420.º do CSC. Poderemos dizer que,

nestas situações, o ROC também exerce o controlo político⁷ (seja como fiscal único ou como membro designado para o CF) assim como a fiscalização económico-financeira da sociedade.

2.3 Requisitos de elegibilidade enquanto membro de conselho fiscal

O conselho fiscal é composto pelo número de membros fixado nos estatutos, no mínimo de três membros efetivos, salvo se estivermos perante a opção, e que seja aplicável, de fiscal único.

Refere-nos o n.º 1 do art. 414.º do CSC que, o fiscal único e o suplente têm de ser revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas e não podem ser acionistas. No caso de estarmos perante um conselho fiscal, este deve incluir um ROC ou SROC, salvo se for adotada a modalidade referida na al. b), n.º 1 do art. 278.º (modelo latino reforçado). Os restantes membros do conselho fiscal podem ser sociedades de advogados, sociedades de revisores oficiais de contas ou acionistas, mas neste último caso devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena e devem ter as qualificações e a experiência profissional adequados ao exercício das suas funções (art. 414.º, n.º 3).

O modelo latino reforçado ou, por outras palavras, a existência de um conselho fiscal, que não inclui o ROC/SORC, é obrigatória nas seguintes situações:

- a. em relação a sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado (“cotadas”);
- b. em sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra sociedade, que adote este modelo*, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois de três limitesº.

Para os restantes casos existe total liberdade de escolha entre o modelo latino simples e o modelo latino reforçado.

Note-se que o requisito de independência não deve ser confundido com incompatibilidades, uma vez que um membro não independente pode reunir aptidão para integrar o cargo de membro do órgão fiscal. Independência e inexistência de incompatibilidades não são conceitos similares, nem aplicáveis a todos os membros do órgão de fiscalização. Releva para o requisito de independência o n.º 6 do art. 414.º do CSC, aplicável a sociedades “cotadas”.

Ou, acresce ainda, a possibilidade de existir uma cláusula mais restritiva no contrato de sociedade, que obrigue a que todos os membros do órgão de fiscalização sejam independentes. Já a lista de incompatibilidades plasmada no art. 414.º-A do CSC, é aplicável a todos os membros do órgão de fiscalização (conselho fiscal, fiscal único ou ROC). Ao ROC, em particular, o dever de independência representa um dever (art. 71.º do EOROC e Capítulo 4 do CEROC), sob pena de comprometer o seu ceticismo e julgamento profissional. Esta independência compreende a independência da mente e independência na aparência.

Não obstante, no caso de estarmos perante entidades “cotadas”, o conselho fiscal deve incluir, pelo menos, um membro que tenha curso superior adequado ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria e contabilidade e que seja independente (n.º 4 do art. 414.º do CSC). Considera-se independente a pessoa que não esteja associada a qualquer grupo de interesses específicos na sociedade nem se encontre em alguma circunstância suscetível de afetar a sua isenção de análise ou de decisão. O legislador clarifica em que situações poderá existir associação a interesses específicos ou a isenção ser questionada. Nos termos das alíneas desse artigo, não é independente quem for “titular ou atuar em nome ou por conta de titulares de participação qualificada igual ou superior a 2% do capital social da sociedade”. De igual forma, também deixa de reunir condições de isenção quem tiver “sido reeleita por mais de dois mandatos, de forma contínua ou intercalada”. A ideia subjacente será que a convivência prolongada com os demais membros dos órgãos sociais impacta a isenção em termos de capacidade de análise e decisão, devido a uma relação de familiaridade. Assim, o requisito de independência aplica-se ao conselho fiscal se estivermos perante sociedades cotadas, devendo esse órgão ser, inclusivamente, composto por maioria de membros independentes (no-

te-se que aqui o ROC/SROC não integra o conselho fiscal) ou, acresce ainda, a existência de cláusulas mais restritivas no contrato da sociedade.

3 As incompatibilidades aplicáveis aos membros de um conselho fiscal

3.1 Incompatibilidades: absolutas e relativas

Face às competências do conselho fiscal e aos seus deveres, existe, naturalmente, um leque de incompatibilidades que limitam a designação de membros para este órgão de fiscalização ou, caso este já se encontre em funções, a sua renúncia ao cargo. Assim, para além de requisitos de elegibilidade, a lei estabelece uma vasta lista de incompatibilidades aplicáveis a todos os titulares de órgãos de fiscalização das sociedades anónimas, com o objetivo de assegurar que o exercício de funções em órgãos de controlo seja efetuado de forma isenta, objetiva e imparcial, atendendo unicamente ao interesse da sociedade que os mesmos integram.

O art. 414.º-A do CSC estabelece, no seu n.º 1, o leque de incompatibilidades aplicáveis a todos os membros que integram um órgão de fiscalização, independentemente de, como vimos, ser aplicável o requisito de independência, nomeadamente:

- a. Os beneficiários de vantagens particulares da própria sociedade;
- b. Os que exercem funções de administração na própria sociedade;
- c. Os membros dos órgãos de administração de sociedade que se encontrem em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada;

- d. O sócio de sociedade em nome coletivo que se encontre em relação de domínio com a sociedade fiscalizada;
- e. Os que, de modo direto ou indireto, prestem serviços ou estabeleçam relação comercial significativa com a sociedade fiscalizada ou sociedade que com esta se encontre em relação de domínio ou de grupo;
- f. Os que exerçam funções em empresa concorrente e que atuem em representação ou por conta desta ou que por qualquer outra forma estejam vinculados a interesses da empresa concorrente;
- g. Os cônjuges, parentes e afins na linha reta e até ao 3.º grau, inclusive, na linha colateral, de pessoas impedidas por força do disposto nas alíneas a), b), c), d) e f), bem como os cônjuges das pessoas abrangidas pelo disposto na alínea e);
- h. Os que exerçam funções de administração ou de fiscalização em cinco sociedades, excetuando as sociedades de advogados, as sociedades de revisores oficiais de contas e os revisores oficiais de contas, aplicando-se a estes o regime do artigo 76.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro;
- i. Os revisores oficiais de contas em relação aos quais se verifiquem outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação;
- j. Os maiores acompanhados dependentes de representação ou de autorização prévia para a prática de atos patrimoniais, os insolventes e os condenados a pena que implique a inibição, ainda que temporária, do exercício de funções públicas.

Quer isto dizer que, verificando-se alguma situação enunciada, há um impedimento legal para o exercício de funções desse membro no órgão de fiscalizaçãoº, porque entende-se que as incompatibilidades acima enunciadas correspondem a um conteúdo mínimo imperativo.

Podemos distinguir essas incompatibilidades entre absolutas e relativas. No primeiro caso o candidato ao órgão de fiscalização encontra-se impedido de desempenhar funções em qualquer sociedade; enquanto no segundo caso, a incompatibilidade depende da relação entre a sociedade e o candidato, ou entre este e um terceiro. Tanto numa situação como na outra, existe um denominador comum: a inaptidão do designado ou do titular ao órgão social.

Imagine-se um candidato que já desempenhe funções de administração ou de fiscalização em, pelo menos, cinco socie-

dades (al. h)), então encontrar-se-á numa situação de incompatibilidade absoluta (exceto tratar-se de uma sociedade de advogados, ROC/SROC). Outro exemplo prende-se com situações de incapacidade de exercício ou insolvência (al. j)).

No caso de estarmos perante uma incompatibilidade decorrente da relação do candidato com a sociedade, por esse ser administrador ou beneficiário de vantagens da própria sociedade (al. b) e a), respetivamente), então estaremos perante uma incompatibilidade relativa. O que está em causa é o relacionamento do candidato com a própria sociedade. Estaríamos de igual forma perante uma incompatibilidade relativa caso se enquadre na relação do designado com um terceiro que lhe seja próximo, nomeadamente relações familiares.

A al. e) procura afastar aqueles que possam sofrer influência da sociedade por se encontrarem numa situação de dependência e, consequentemente, perder a objetividade de análise e decisão. Enquadrar-se-á naqueles que prestem serviços ou estabeleçam uma relação significativa com a sociedade fiscalizada, quando o candidato a membro do órgão social seja dependente daquela prestação de serviços, numa base regular e significativa. Segundo Paulo Olavo Cunha, quem prestar serviços a uma sociedade que, num determinado exercício represente 10% do total de serviços da mesma natureza prestados por esse candidato, poderá constituir um critério com uma dimensão razoável e colocar-se em questão se esse candidato se encontra dependente da sociedade.

A al. f) limita ao cargo de membro do órgão de fiscalização de uma sociedade, aqueles *que exerçam funções em empresa concorrente e que atuem em representação ou por conta desta ou que por qualquer outra forma estejam vinculados a interesses da empresa concorrente*. Não obstante importa realçar que

esta incompatibilidade não é absoluta, uma vez que pode ser dispensada pelos sócios e acionistas nas sociedades por quotas e anónimas, respetivamente, e assim consentir no exercício simultâneo de atividades concorrentes (n.º 3 do art. 398.º do CSC e n.º 4 do art. 254.º do CSC).

Verificando-se alguma incompatibilidade subjacente à designação de um membro para o órgão fiscalizador, traduz-se na nulidade da deliberação e é como se a mesma não tivesse ocorrido, devido à falta de legitimidade para a prática de atos jurídicos (n.º 3 do art. 414.º-A do CSC).

Caso a incompatibilidade surja supervenientemente, isto é, no decurso do período de mandato, então tal situação provocará a imediata cessação de funções (n.º 2 do art. 414.º-A do CSC).

Imagine-se que é designado administrador um afim no 3.º grau da linha colateral de um vogal do conselho fiscal, este último fica sujeito à al. g) do art. 414.º-A, pelo que terá de cessar funções. Neste caso a incompatibilidade apenas se aplica a um dos sujeitos, pois só obsta ao desempenho de funções do membro do órgão de fiscalização.

Situação similar resultará se, uma vogal do conselho fiscal contrair casamento com um membro do conselho de administração, pois aplicar-se-á as alíneas b) e g) do n.º 1 do art. 414.º-A. Neste caso estaria em causa uma relação de familiaridade (cônjuge) e que, por essa razão, poderia exercer uma pressão inadmissível sobre o órgão de controlo.

Pode ainda debater-se a possibilidade de alargamento a cláusulas estatutárias que sejam mais restritivas. Por exemplo: *Não pode exercer funções no órgão de fiscalização quem de-*

sempenhou funções no órgão de gestão nos últimos três exercícios. Este impedimento, que já chegou a constar no regime legal, constituiria um alargamento, por via estatutária, da lista de impedimentos aplicáveis aos membros designados para integrar o órgão fiscalizador da sociedade, além das legalmente estabelecidas, uma vez que o regime legal aplicável apenas limita a designação a membros que integrem, no mesmo exercício, o órgão de gestão da própria sociedade.

3.2 A extensão de incompatibilidades ao ROC

Refere a al. i), do n.º 1 do art. 414.º-A do CSC, que além do mencionado nesse artigo, ainda acresce ao ROC (seja enquanto membro do conselho fiscal, fiscal único ou apenas na qualidade de ROC), outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação.

No exercício de funções de interesse público, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas devem exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis (n.º 2 do art. 61.º do EOROC).

A profissão de ROC é incompatível com qualquer outra que possa implicar a diminuição da independência, do prestígio ou da dignidade da mesma ou ofenda outros princípios de ética e deontologia profissional (art. 88.º do EOROC – Incompatibilidades em geral).

O EOROC prevê no seu art. 89.º incompatibilidades específicas ao ROC, uma vez que, não podem exercer funções de revisão ou auditoria às contas numa empresa ou outra entidade, o ROC que:

- › Exerça, nela, em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, funções de administração, gestão, direção ou gerência;
- › Tiver, ou cujo cônjuge, pessoa com quem viva em união de facto ou parentes em linha reta tiverem, participação, de forma direta ou indireta, no capital social da mesma;
- › Tiver o cônjuge, pessoa com quem viva em união de facto ou qualquer parente ou afim na linha reta ou até ao 3.º grau, inclusive, na linha colateral, nela, ou em qualquer sociedade que com ela se encontre em relação de domínio ou de grupo, exercendo funções de membro de órgãos de administração, gestão, direção ou gerência;
- › Nela prestar serviços remunerados que ponham em causa a sua independência profissional;
- › Exercer numa concorrente funções que não sejam as previstas no capítulo iii do título i, salvo concordância das empresas ou outras entidades em curso;
- › Nela, ou em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, tenha exercido nos últimos três anos funções de membro dos seus órgãos de administração ou, tratando-se de entidade de interesse público, como membro do órgão de fiscalização.

Desta forma, quando um ROC exerce funções de revisão ou auditoria às contas numa entidade, e integra o CF de uma entidade, apresenta-se como FU, ou apenas na qualidade de ROC, tem de cumprir e garantir que não lhe são aplicáveis nenhuma das incompatibilidades específicas acima mencionadas, sob pena de caducidade da sua designação.

Diz-nos ainda o art. 72.º do EOROC que o ROC de uma entidade, antes de decorrido um prazo mínimo de um ano, ou no caso de uma EIP, um mínimo de 2 anos, desde a sua cessação enquanto ROC ou sócio responsável pelo trabalho de revisão, não pode:

- a. Assumir posições relevantes na gestão da entidade auditada;
- b. Ser membro do órgão de administração da entidade auditada;
- c. Ser membro do órgão de fiscalização da entidade auditada.

Quer isto dizer que, à contratação pelas entidades auditadas de antigos revisores oficiais de contas deve aplicar-se um período mínimo de um ano, ou dois anos se estivermos perante uma entidade EIP, para que o membro designado possa ser membro



do órgão de fiscalização da entidade auditada. Nesta situação o ROC apresenta-se na qualidade de antigo revisor oficial de contas, pelo que já não exerce a revisão legal das contas. Os ROC/SROC que exerçam funções em EIP estão impedidos de celebrar contratos de trabalho com essas sociedades, durante o período do mandato e até três anos após a sua cessação (n.º 6 do art. 91.º do EOROC).

A atividade de revisor oficial de contas, pela sua natureza e exigências, deve, por norma, ser exercida em regime de dedicação exclusiva. Quando tal não acontece, aplicar-se-ão os limites previstos no n.º 2 ao art. 91.º do EOROC, que elenca taxativamente as incompatibilidades existentes quando um ROC se encontra em regime de não dedicação exclusiva.

Os revisores oficiais de contas que não exerçam a sua atividade em regime de dedicação exclusiva estão impedidos de: a) exercer funções de revisão ou de auditoria às contas em EIP; b) cumular o exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas, por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, com carácter continuado: i) em mais de 10 empresas ou entidades; e ii) em empresas ou entidades que, no seu conjunto, apresentem indicadores que ultrapassem os quintúplos de dois dos limites previstos no art. 262.º do CSC. Isto é, no seu conjunto ultrapassem 10 vezes os seguintes limites: Total de balanço 1.500.000€, Total das vendas líquidas e outros proventos: 3.000.000€ e Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. Note-se que, as condições previstas nas alíneas i) e ii) são cumulativas, isto é, o limite de 10 empresas previsto na al. i) poderá não se aplicar se em concreto se verificar o limite previsto na al. ii), o qual poderá ser ultrapassado com apenas uma entidade. Importa mencionar que não há limite legal relativamente ao número de conselhos fiscais a que um ROC pode pertencer, uma vez que ao ROC não se aplica a al. h) do n.º1 do art. 414.º-A, mas existem limites para o exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas (as quais podem ser exercidas como membro do CF e nesse caso sujeitar-se-á aos mesmos limites), previstos no art. 91.º, n.º 2 do EOROC, isto é, cumular essas funções no máximo de 10 entidades desde que os indicadores acumulados dessas entidades não ultrapassem os quintúplos de dois dos limites previstos no art. 262.º do CSC.

No caso de estarmos perante um ROC que exerça funções em regime de dedicação exclusiva, apesar de não existir um limite formal ao número de conselhos fiscais que este pode integrar, é relevante ter-se em conta a sua compatibilidade com a exigência do cargo enquanto membro de conselho fiscal (tempo necessário para o exercício de funções).

3.3 O modelo de fiscalização reforçada e implicações práticas

Quando uma sociedade anónima adote a estrutura de admi-



nistração e de fiscalização prevista na al. a) do n.º1 do art. 278.º do CSC, a fiscalização compete a um FU (ROC/SROC) ou a um conselho fiscal; ou a um CF e a ROC/SROC que não seja membro daquele órgão – modelo de fiscalização reforçada –, obrigatório em relação a sociedades cotadas e às sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra sociedade que adote este modelo, sejam verificados determinados índices quantitativos de grandeza fundados nos valores de balanço, no montante de vendas líquidas e outros proveitos e no número de trabalhadores empregados em média (art. 413.º do CSC).

A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, veio alterar o conceito de “grande sociedade anónima”, que havia surgido pela primeira vez em Portugal com a reforma do Código das Sociedades Comerciais de 2006. Em termos práticos ocorreu a redução substancial de dois dos três limites relevantes, o que implicou que mais sociedades anónimas fossem qualificadas como “grandes” e assim caíssem no âmbito de incidência do chamado modelo de fiscalização reforçada.

O legislador ao reduzir substancialmente os critérios quantitativos para classificar uma sociedade como de “grande dimensão”, implicou que a fiscalização dessas entidades fosse mais complexa e reforçada, pois assenta num modelo de dupla fiscalização: a existência de dois órgãos autónomos de fiscalização (CF e SROC/ROC). O objetivo final será uma garantir uma maior confiança aos acionistas e destinatários da informação financeira das entidades, com este reforço de imparcialidade, independência e isenção no exercício de funções.

A larga maioria das empresas existentes no tecido empresarial português são micro, pequenas e médias entidades (PMEs), pelo que releva questionar se o âmbito de incidência não se alargou de tal forma, que face à dimensão média das entidades em Portugal, passou a exigir-se uma dupla fiscalização a um leque de entidades que na verdade não apresentam uma dimensão e estrutura tão grande. Note-se que o limite de total de balanço reduziu para 1/5 (100.000.000€ para 20.000.000€) e o total de vendas líquidas e outros proveitos para quase 1/4 (150.000.000€ para 40.000.000€).

Esta alteração, obrigou, desde logo, à alteração dos estatutos das sociedades e à recomposição dos seus órgãos de fiscalização. Os membros do conselho fiscal podem ser sociedades de advogados, sociedades de revisores oficiais de contas ou acionistas. No caso do modelo de fiscalização reforçada, o ROC que exerce a função de revisão legal das contas não pode integrar o conselho fiscal. Além disto, o recurso a sociedades de advogados/advogados no exercício da advocacia, que prestem serviços à entidade, e a qualidade de membro do conselho fiscal, não parece ser compatível. Veja-se o art. 87.º do EOA, que prevê que o advogado está obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advinha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços. Por outro lado, o art. 422.º, n.º 3 consagra que “*o fiscal único, o revisor oficial de contas e os membros do conselho fiscal devem participar ao Ministério Público os factos delituosos de que tenham tomado conhecimento e que constituam crimes públicos*”. Quererá isto dizer que, o exercício de funções de advocacia numa entidade poderá ser incompatível com ser membro do conselho fiscal dessa entidade, pois colocaria em causa a sua independência, isenção e dignidade da profissão. Ainda que se considere que a prestação de serviços não represente uma relação comercial significativa (art. 414.º-A, n.º 1, al. e)) e por isso não represente uma incompatibilidade, importa considerar o facto anteriormente mencionado.

4 Considerações finais

Procurou-se demonstrar a preocupação do direito societário em ajustar-se aos desafios crescentes das sociedades modernas, assim como em assegurar confiança aos acionistas e a

todos os destinatários da informação financeira das entidades. O papel do órgão fiscalizador, privilegiando-se aqui o conselho fiscal, enquanto garante de controlo político, isto é, a fiscalização que incide sobre a administração da sociedade e sobre a observância da lei, mas também enquanto controlo económico-financeiro, que incide sobre os aspetos contabilísticos da sociedade (no caso do ROC integrar o órgão fiscalizador).

Para o exercício de funções de fiscalização de uma sociedade existem diversos requisitos de elegibilidade, mediante as características dessa entidade, nomeadamente se estamos perante uma entidade cotada ou uma entidade considerada de grande dimensão.

Independência e inexistência de incompatibilidades não são conceitos similares, nem aplicáveis a todos os membros do órgão de fiscalização. Ao elenco de incompatibilidades previsto no art. 414.º-A do CSC acresce ao ROC outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação (EOROC). As incompatibilidades podem ser relativas ou absolutas, e quando verificadas há um impedimento legal para o exercício de funções desse membro no órgão de fiscalização. Considera-se que as incompatibilidades enunciadas correspondem a um conteúdo mínimo imperativo, existindo a possibilidade de alargamento a cláusulas estatutárias que sejam mais restritivas.

O conselho fiscal, enquanto órgão fiscalizador, deve assegurar através dos seus membros o exercício de funções em órgão de controlo efetuado de forma isenta, objetiva e imparcial, atendendo unicamente ao interesse da sociedade que os mesmos integram. ♦

Bibliografia

ABREU, Jorge Manuel Coutinho, - Governação das Sociedades Comerciais. Almedina, 2010;

CÂMARA, Paulo, - Os Modelos de Governação das Sociedades Anónimas- In Reformas do Código das Sociedades (obra coletiva). Coimbra, Almedina/IDET, 2007;

COSTA, R.; DIAS, F. G. .Código das Sociedades Comerciais em comentário, Volume I, Almedina, 2010;

CORDEIRO, António Menezes, - A grande reforma das sociedades comerciais- In O Direito, ano 130, III, 2006;

ABREU, J. M. C. - Sociedade Anónima – A Sedutora, In *Miscelândias* n.º 1, IDET, Almedina, Coimbra, 2003;

OLAVO, Paulo Cunha - Direito das Sociedades Comerciais - Almedina, 2019.

¹Nas sociedades por quotas a fiscalização societária não é, em regra, obrigatória, mas pode ser previsto nos estatutos da sociedade a existência de um órgão fiscalizador (art. 262.º, n.º1 do CSC). Contudo, caso a sociedade ultrapasse dois de três limites, previstos no n.º2 desse artigo, durante dois anos consecutivos, então essa fiscalização torna-se obrigatória.

² ABREU, J. M. C. - Sociedade Anónima – A Sedutora -, In *Miscelâneas* n.º1, IDET, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 12.

³ Atualmente o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas prevê no seu capítulo 2, princípios fundamentais que devem ser respeitados, sob pena de um conjunto alargado de ameaças colocarem em causa a conduta pessoal e profissional do ROC, de tal forma que desprestíge a profissão e o próprio.

*Recentemente, a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, veio alterar o conceito de “grande sociedade anónima”, que havia surgido pela primeira vez em Portugal com a reforma do Código das Sociedades Comerciais de 2006.

⁵ As sociedades com administrador único (n.º 2 do art. 278.º) não podem seguir esta modalidade prevista na alínea b) do art. 278.º do CSC, uma vez que a função fiscalização compete a uma comissão de auditoria, que se situa dentro do próprio conselho de administração, sendo a fiscalização assegurada por administradores não executivos e por um ROC autónomo (art. 423.º-B).

* Por exemplo, se o órgão de fiscalização for o conselho fiscal (al. a) do n.º 1 do art. 278.º do CSC, então aplicar-se-á os arts. 413.º - 423.º-A; se for a comissão de auditoria (al. b) do n.º 1 do art. 278.º do CSC), aplicar-se-á os arts. 423.º-B - 423.º-H; se for o conselho geral e de supervisão (al. c) do n.º 1 do art. 278.º do CSC), aplicar-se-á os arts. 434.º - 445.º

² CUNHA, Paulo Olavo, *Direito das Sociedades Comerciais*, 6.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2016. Citado por CHAVES, Lourenço. A responsabilidade dos membros do órgão de fiscalização.

⁸ A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro introduziu uma redução de dois dos três limiares relevantes, passando a vigorar os seguintes limites: Total de balanço: 20.000.000 euros;

¹⁰ As incompatibilidades previstas no art. 414.º-A do CSC aplicam-se ao conselho fiscal, fiscal único e revisor oficial de contas, mas também na sua larga maioria à comissão de auditoria e conselho geral.

* As incompatibilidades previstas no art. 414.º-A do CSC aplicam-se ao conselho fiscal, fiscal único e revisor oficial de contas, mas também na sua larga maioria a comissão de auditoria e conselho geral e de supervisão, por remissão do 423.º-B, n.º 3 e 434.º, n.º 4, respetivamente, salvo as alíneas mencionadas nesses mesmos artigos.

LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro – Diário do Governo n.º 268/1969, Série I de 1969-11-15, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/49381-215705>

Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março – Diário da República n.º 63, Série I-A de 2006-03-29, disponível em <https://files.dre.pt/1s/2006/03/063a01/00020190.pdf>

Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL n.º 262/86, de 2 de setembro – 55ª versão (DL n.º 114-D/2023, de 05/12), disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=524&tabela=leis&sso_miolo=

Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, disponível em https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2456&tabela=leis

OUTROS SITES E PUBLICAÇÕES DISPONÍVEIS ONLINE

Site da Ordem dos Advogados - www.oa.pt

Site da CMVM - www.cmvm.pt

Site da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - www.oroc.pt

A independência e incompatibilidade da mesa da assembleia geral das sociedades emitentes de valores mobiliários em mercado regulamentado e de «grandes sociedades anónimas», In Estudos em Homenagem “Centenário do Nascimento do Professor Doutor Paulo Cunha», 2012.

Cunha, P. O. (2012). Independência e inexistência de incompatibilidades para o desempenho de cargos sociais. Direito E Justiça, (Especial), 273-308.

Chaves, Lourenço. A responsabilidade dos membros do órgão de fiscalização. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

Heitor, Isabel. Modelos de administração e fiscalização das sociedades anónimas e responsabilidade de administradores e fiscalizadores em relação à sociedade. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Empresariais) – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Jornal de Negócios, Coluna de Opinião: Direito em Linhas Tortas, por Paulo Olavo Cunha: “A autofiscalização de funções pelos ex-gestores das sociedades anónimas”.

ANEXO I

Decreto-lei 49 381, de 15 de novembro

Art. 2.º - 1. Não podem fazer parte do conselho fiscal ou ser fiscais únicos:

- Os beneficiários de vantagens particulares, os administradores e os diretores da própria sociedade;
- Os administradores, os diretores e os membros do conselho fiscal de sociedades que mantenham, com a sociedade fiscalizada, relações de domínio ou de dependência, no termos do artigo 39.º;
- Os sócios de sociedades em nome coletivo e os donos de empresas, a respeito das quais se verifique qualquer das situações previstas na alínea anterior;
- Os que receberem da própria sociedade fiscalizada, ou de sociedade ou empresa compreendida nas alíneas b) ou c), remuneração por quaisquer funções que não sejam as de membro do conselho fiscal;
- Os que exerçam funções em empresa concorrente;

f. Os cônjuges, os parentes e os afins, até ao terceiro grau, inclusive, das pessoas abrangidas pelas alíneas a), b), c) e e), e os cônjuges das pessoas indicadas na alínea d);

g. Os que exerçam funções de administração, direção ou fiscalização em cinco sociedades;

h. Os interditos, os inabilitados, os insolventes, os falidos e os condenados a pena que implique a inibição, ainda que temporária, do exercício de funções públicas.

2. A superveniência de algum dos motivos indicados no número anterior importa a perda do cargo.

ANEXO II

Decreto-lei n.º 262/86, de 02 de setembro

Art. 414.º – Requisitos e incompatibilidades

1. Os membros do conselho fiscal e os fiscais únicos podem não ser acionistas, mas devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena, exceto se forem sociedades de advogados ou sociedades de revisores oficiais de contas.

2. O fiscal único, um membro efetivo do conselho fiscal e um dos suplentes têm de ser revisores oficiais de contas ou sociedade de revisores de contas.

3. Não podem ser eleitos ou designados membros do conselho fiscal ou fiscal único:

- Os beneficiários de vantagens particulares da própria sociedade;
- Os que exercem funções de administração da própria sociedade ou as exerceram nos últimos três anos;
- Os membros dos órgãos de administração e de fiscalização de sociedade que se encontre em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada;
- O sócio de sociedade em nome coletivo que se encontre em relação de domínio com a sociedade fiscalizada;
- Os que prestem serviços remunerados com carácter permanente à sociedade fiscalizada ou sociedade que com esta se encontre em relação de domínio ou de grupo;
- Os que exerçam funções em empresa concorrente;
- Os cônjuges, parentes e afins na linha reta e até ao terceiro grau, inclusive, na linha colateral, de pessoas impedidas por força do disposto nas alíneas a), b), c), d) e f), bem como os cônjuges das pessoas abrangidas pelo disposto na alínea e);
- Os que exerçam funções de administração ou fiscalização em cinco sociedades, excetuando as sociedades de advogados e as sociedades de revisores oficiais de contas;
- Os revisores oficiais de contas em relação aos quais se verifiquem outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação;
- Os interditos, os inabilitados, os insolventes, os falidos e os condenados a pena que implique a inibição, ainda que temporária, do exercício de funções públicas.

4. A superveniência de algum dos motivos indicados no número anterior importa caducidade da designação.

5. É nula a designação de pessoa que não possua a capacidade exigida pelo n.º 1 ou relativamente à qual se verifique alguma das incompatibilidades estabelecidas no n.º 2.

6. A sociedade de revisores oficiais de contas que fizer parte do conselho fiscal deve designar até dois dos seus revisores para assistir às reuniões dos órgãos de fiscalização e de administração e da assembleia geral da sociedade fiscalizada.

7. A sociedade de advogados que fizer parte do conselho fiscal deve, para os efeitos do número anterior, designar um dos seus sócios.

8. Os revisores designados nos termos do n.º 6 e os sócios de sociedades de advogados, designados nos termos do n.º 7, ficam sujeitos às incompatibilidades previstas no n.º 3.

ANEXO III

Decreto-lei n.º 76-A/2006, de 19 de março

Art. 414.º-A – Incompatibilidades

1. Não podem ser eleitos ou designados membros do conselho fiscal, fiscal único ou revisor oficial de contas:

- Os beneficiários de vantagens particulares da própria sociedade;
- Os que exercem funções de administração na própria sociedade;
- Os membros dos órgãos de administração de sociedade que se encontrem em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada;
- O sócio de sociedade em nome coletivo que se encontre em relação de domínio com a sociedade fiscalizada;
- Os que, de modo direto ou indireto, prestem serviços ou estabeleçam relação comercial significativa com a sociedade fiscalizada ou sociedade que com esta se encontre em relação de domínio ou de grupo
- Os que exerçam funções em empresa concorrente e que atuem em representação ou por conta desta ou que, por qualquer outra forma, estejam vinculados a interesses da empresa concorrente;
- Os cônjuges, parentes e afins na linha reta e até ao 3.º grau, inclusive, na linha colateral, de pessoas impedidas por força do disposto nas alíneas a), b), c), d) e f), bem como os cônjuges das pessoas abrangidas pelo disposto na alínea e);
- Os que exerçam funções de administração ou de fiscalização em cinco sociedades, excetuando as sociedades de advogados, as sociedades de revisores oficiais de contas e os revisores oficiais de contas, aplicando-se a estes o regime do artigo 76.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro;
- Os revisores oficiais de contas em relação aos quais se verifiquem outras incompatibilidades previstas na respetiva legislação;
- Os interditos, os inabilitados, os insolventes, os falidos e os condenados a pena que implique a inibição, ainda que temporária, do exercício de funções públicas.

2. A superveniência de algum dos motivos indicados nos números anteriores importa caducidade da designação.

3. É nula a designação de pessoa relativamente à qual se verifique alguma das incompatibilidades estabelecidas no n.º 1 do artigo anterior ou nos estatutos da sociedade ou que não possua a capacidade exigida pelo n.º 3 do mesmo artigo.

4. A sociedade de revisores oficiais de contas que fizer parte do conselho fiscal deve designar até dois dos seus revisores para assistir às reuniões dos órgãos de fiscalização e de administração e da assembleia geral da sociedade fiscalizada.

5. A sociedade de advogados que fizer parte do conselho fiscal deve, para os efeitos do número anterior, designar um dos seus sócios.

6. Os revisores designados nos termos do n.º 4 e os sócios de sociedades de advogados designados nos termos do número anterior ficam sujeitos às incompatibilidades previstas no n.º1

PRINCIPAIS SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

art. – Artigo

al. – Alínea

AG – Assembleia Geral

CEROC – Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DL – Decreto-Lei

EAO – Estatuto da Ordem dos Advogados

EIP – Entidade de Interesse Público

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FU – Fiscal único

n.º – Número

ROC – Revisor oficial de contas

SA – Sociedades anónimas

SROC – Sociedade de revisores oficiais de contas

SIPTA RISCO
www.sipta.pt

-  **Compliance**
-  **Eficácia**
-  **Equipa**
-  **Intuitivo**
-  **Integração**
-  **Mitigue Riscos**



A PLATAFORMA QUE O AJUDA A AVALIAR E A MONITORIZAR OS RISCOS DOS SEUS CLIENTES.



SUSANA CRISTINA RODRIGUES ALDEIA

MEMBRO ESTAGIÁRIA DA OROC
PROFESSORA AUXILIAR DA UNIVERSIDADE PORTUGALENSE

Mecanismo de Ajustamento Carbónico Fronteiriço e a neutralidade climática

“Os auditores devem planear e executar o trabalho de garantia considerando os riscos de distorções materiais nas declarações de GEE, incluindo, a identificação, avaliação e resposta a esses riscos.”

ENQUADRAMENTO

A União Europeia (UE) tem vindo a definir a sua estratégia de crescimento, tendo para isso definido o Pacto Ecológico Europeu (PEE). O PEE consiste num pacote de iniciativas de âmbito estratégico que procura colocar a UE no rumo para uma transição ecológica, com o objetivo último de alcançar a neutralidade climática até 2050. Constitui, por isso, uma iniciativa para enfrentar as mudanças climáticas e a degradação ambiental. Pretendendo transformar a economia da UE numa economia moderna, eficiente em termos de recursos e competitiva.

O PEE tem como principais objetivos:

- Neutralidade climática até 2050, pois a UE pretende alcançar zero emissões líquidas de gases de efeito estufa (GEE) até 2050.
- Crescimento económico sustentável, por procurar dissociar o crescimento económico da utili-

zação de recursos naturais.

- Inclusão social, uma vez que vai garantir que ninguém seja deixado para trás na transição para uma economia verde.

Para atingir esses objetivos, a Comissão Europeia propôs reduzir as emissões líquidas de GEE em pelo menos 55% até 2030, em comparação com os níveis de 1990. Este esforço inclui várias iniciativas, como o pacote “Objetivo 55”, que visa alinhar a legislação da UE com os objetivos climáticos de 2030. O pacote inclui propostas de revisão e atualização da legislação da UE e a criação de novas iniciativas para garantir que as políticas europeias se alinhem com os objetivos climáticos.

Além disso, a UE tem vindo a implementar uma série de medidas fiscais verdes para fomentar práticas sustentáveis. Entre elas, (1) o Imposto sobre os plásticos, (2) a diretiva relativa à tributação da energia (DTE), (3) o Me-

canismo de Ajustamento das Emissões nas Fronteiras (MACF) e (4) o Regime de Comércio de Licenças de Emissão (RCLE). Estas medidas visam garantir uma transição justa e socialmente equitativa, mantendo a competitividade da indústria da UE e apoiando a liderança da UE na luta global contra as mudanças climáticas.

MECANISMO DE AJUSTAMENTO CARBÓNICO FRONTEIRIÇO

Em 2005 a União Europeia criou o regime de comércio de licenças de emissão da União Europeia (RCLE-EU), trata-se de um programa de limitação e comércio de emissões. Este programa atribui licenças de carbono gratuitas que podem ser utilizadas para compensar as emissões de carbono ou ser comercializadas. Aos setores com elevado risco de fuga são “atribuídas gratuitamente” a maioria, se não a totalidade, das licenças de que necessitam, de modo a evitar pressionar estas indústrias a deslocalizarem-se para fora da UE.

No âmbito do Pacto Ecológico Europeu, está prevista a revisão do RCLE-EU, e a atribuição de licenças a título gratuito deve ser gradualmente eliminada, em paralelo com a entrada em vigor do Mecanismo de Ajustamento Carbónico Fronteiriço (MACF)¹. No futuro, o MACF será o mecanismo político encarregado de limitar a fuga de carbono (Klotz et al., 2022), este instrumento faz parte do pacote legislativo «Objetivo 55».

Neste sentido, as mercadorias ou produtos transformados abrangidos pelo MACF deverão refletir as atividades abrangidas pelo Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE). Este sistema baseia-se em critérios quantitativos e qualitativos ligados ao objetivo ambiental da Diretiva 2003/87/CE, sendo o sistema regulatório da União mais abrangente em matéria de emissões de gases com efeito de estufa (EPC, 2023).

Segundo o Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho n.º 2023/956 de 10 de maio, a introdução de uma medida como a do MACF é necessária porque um número significativo de parceiros internacionais da União tem abordagens estratégicas menos ambiciosas ao nível climático que a União Europeia, daí decorre um risco de fuga de carbono. Essa fuga ocorre se (1) as empresas de alguns setores ou subsectores industriais transferirem a produção para outros países ou (2) as importações deles provenientes substituírem produtos equivalentes que tenham menor intensidade de emissões de gases com efeito de estufa. Estas empresas poderão sentir motivação para deslocar as suas atividades por força de custos relacionados com as políticas em matéria climática (EPC, 2023).

Assim, o Regulamento 2023/956 define o MACF como numa medida climática que deverá apoiar a redução das emissões de gases com efeito de estufa mundialmente e prevenir o risco de fuga de carbono, assegurando simultaneamente a compatibilidade com a

“Além disso, a UE tem vindo a implementar uma série de medidas fiscais verdes para fomentar práticas sustentáveis. Entre elas, (1) o Imposto sobre os plásticos, (2) a diretiva relativa à tributação da energia (DTE), (3) o Mecanismo de Ajustamento das Emissões nas Fronteiras (MACF) e (4) o Regime de Comércio de Licenças de Emissão (RCLE).”

legislação da Organização Mundial do Comércio (EPC, 2023). É, por isso, um instrumento de prevenção da fuga de carbono e de redução das emissões de gases com efeito de estufa (EPC, 2023). Além disso, o MACF é um mecanismo transnacional de ajustamento do carbono, pois tem a capacidade de afetar o comércio internacional de energia e de influenciar as mudanças políticas e regulamentares no que respeita à fixação do preço do carbono a nível internacional.

Considerando que o MACF vem substituir o CELE, ambos têm objetivo comum, em particular, promovem a fixação de preços das emissões de gases incorporadas nos mesmos setores e mercadorias, através da utilização de licenças ou certificados específicos. Neste sentido, ambos os sistemas têm uma natureza regulatória e justificam-se pela necessidade de reduzir as emissões de gases com efeito de estufa, promovendo o cumprimento da meta ambiental definida pelo Regulamento (UE) 2021/1119 (EPC, 2023).

Neste sentido, o mecanismo MACF tem por objetivo criar condições de concorrência equitativas entre as importações e os mercados internos da UE e incentivar os países menos avançados

na redução das emissões através da sua “diplomacia do carbono”.

O regulamento 2023/956 de 10 de maio menciona os critérios relevantes para efeitos de aplicação do MACF. A utilização do primeiro critério permite enumerar os seguintes setores industriais em termos de emissões acumuladas, em concreto, os setores do ferro fundido, ferro e aço, refinarias, cimento, alumínio, produtos químicos orgânicos de base, hidrogénio e adubos (fertilizantes) (EPC, 2023).

O mesmo Regulamento justifica a necessidade de incluir os produtos de

alumínio no MACF pelo facto de estes estarem altamente expostos a fugas de carbono. Além disso, em várias aplicações industriais, estão em concorrência direta com os produtos siderúrgicos devido a características que são muito semelhantes às destes produtos (EPC, 2023).

As emissões indiretas resultantes da produção de eletricidade ficam também abrangidas pelo Regulamento 2023/956 de 10 de maio. O mesmo documento evidencia as características da eletricidade que, enquanto produto com características específicas, justificam uma conceção

ligeiramente diferente no âmbito do MACF em comparação com outras mercadorias (EPC, 2023).

O mesmo regulamento defende que a integração de países terceiros no mercado da eletricidade da União contribui igualmente para a segurança do aprovisionamento de eletricidade nesses países e nos Estados-Membros vizinhos (EPC, 2023). A atual proposta da Comissão para a reforma do RCLE salienta a importância de orientar o financiamento do Fundo de Inovação para projetos em sectores abrangidos pelo MACF, em particular, indústrias com emissões elevadas e/ou um eleva-



do risco de fuga de carbono (Borodin et al., 2022).

Em termos absolutos, a Ucrânia, a Turquia, a Rússia, e a China são os principais parceiros comerciais da UE em produtos MACF. O que faz destes países, os países mais expostos nas dimensões externa e socioeconómica. O grau de exposição das economias que exportam produtos MACF para a Europa varia substancialmente, com muitas economias em desenvolvimento a terem mais de 2% das suas exportações e 1% da sua produção afetadas por esta medida. As economias como Moçambique, Zimbabué, Camarões, Marrocos e o Tajiquistão, são as mais expostas no que respeita à dimensão externa (Magacho et al., 2023).

Em conclusão, é relevante entender o funcionamento deste mecanismo, uma vez que deve aplicar-se às mercadorias importadas no território aduaneiro da

União provenientes de países terceiros. Esta disposição não se aplica no caso em que a produção já tenha sido sujeita ao CELE, mediante a sua aplicação a países ou territórios terceiros, ou a um sistema de fixação dos preços do carbono que esteja totalmente ligado ao CELE (EPC, 2023). Pois, o MACF igualará o preço do carbono entre os produtos nacionais e as importações e garantirá que os objetivos climáticos da UE não sejam prejudicados pela deslocalização da produção para países com políticas menos ambiciosas. Visando, igualmente, incentivar a indústria fora da UE e os nossos parceiros internacionais a tomar medidas na mesma direção.

O PAPEL DO AUDITOR

A *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3410* fornece diretrizes para auditores na validação de GEE. Esclarece o âmbito da ISAE 3410 que, considerando a ligação entre as emissões de gases com efeito de estufa

(GEE) e as alterações climáticas, muitas entidades quantificam as suas emissões de GEE para fins de gestão interna e muitas estão também a preparar uma declaração de GEE: (i) como parte de um regime de divulgação regulamentar; (ii) como parte de um regime de comércio de emissões; ou (iii) para informar os investidores e outras partes interessadas numa base voluntária. Portanto, as divulgações voluntárias podem ser, por exemplo, publicadas como um documento autónomo; incluídas como parte de um relatório de sustentabilidade mais amplo ou no relatório anual de uma entidade; ou feitas para apoiar a inclusão num “registo de carbono”.

Neste contexto a ISAE 3410 pretende fornecer orientações aos auditores na realização de trabalhos de garantia, no âmbito das declarações de GEE, assegurando que as informações fornecidas são precisas e confiáveis. Assim, os auditores devem planear e executar o trabalho de garantia considerando os riscos de distorções materiais nas declarações de GEE, incluindo, a identificação, avaliação e resposta a esses riscos.

Relativamente à materialidade, os auditores devem considerar a materialidade na fase de planeamento e execução do trabalho de garantia. Este âmbito reporta à relevância das informações para os utilizadores das declarações de GEE. Em consequência, o procedimento de auditoria deve incluir a obtenção de evidência suficiente e apropriada, capaz de promover uma base sólida para a conclusão do trabalho de garantia, que neste domínio pode incluir inspeções, observações, confirmações externas, recálculos e outros procedimentos.

Na elaboração do relatório deve ser descrito o trabalho realizado, as responsabilidades do auditor e entidade, e a conclusão do auditor sobre a confiabilidade das declarações de GEE. Devido o ROC ser independente e possuir a competência necessária para realizar o trabalho de garantia sobre declarações

de GEE, requerendo conhecimento técnico sobre GEE e experiência em auditoria. Estas diretrizes ajudam a garantir que as declarações de GEE sejam verificadas de maneira consistente e confiável, promovendo a transparência e a confiança nas informações ambientais fornecidas pelas organizações.

Adicionalmente, atente-se ao disposto no artigo 26.º do Regulamento UE 2024/573 do Parlamento e do Conselho, relativamente ao dever de reporte por parte de cada produtor/importador ou exportador de hidrofluorcarbonetos ou quantidades superiores a uma tonelada métrica, ou a 100 toneladas de equivalente de CO2 de gases fluorados com efeito de estufa no ano civil anterior. Estas entidades devem comunicar à Comissão os dados previstos no anexo IX respeitantes a cada uma dessas substâncias para o ano civil em causa. Neste

sentido, a entidade está incumbida de assegurar a confirmação da veracidade do seu relatório, com um nível razoável de garantia, por um auditor independente. Nesta vertente, a intervenção do auditor é obrigatória.

CONCLUSÃO

A União Europeia estabeleceu o Pacto Ecológico Europeu (PEE) com o objetivo de alcançar a neutralidade climática até 2050, inclui objetivos de sustentabilidade económica e inclusão social, visando uma transição justa para uma economia verde.

O MACF foi introduzido para evitar a fuga de carbono e garantir a competitividade dos produtos europeus, substitui gradualmente a atribuição gratuita de licenças de emissão e visa alinhar os preços do carbono entre produtos nacionais e importações.

Neste contexto, os auditores independentes desempenham um papel crucial na validação das declarações de GEE, assegurando a precisão e confiabilidade dos dados reportados, particularmente, o artigo 26.º do Regulamento UE 2024/573 estabelece obrigações de reporte para entidades que lidam com GEE, exigindo confirmação por auditores independentes. ♦

Referências Bibliográficas

- Borodin, A., Zaitsev, V., Mamedov, Z. F., Panaedova, G., & Kulikov, A. (2022, Oct). Mechanisms for Tax Regulation of CO2-Equivalent Emissions [Article]. *Energies*, 15(19), 15, Article 7111. <https://doi.org/10.3390/en15197111>
- Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament and of the Council of 10 May 2023, establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM). *Official Journal of the European Union* L130/52., (2023).
- Klotz, S., Probst, S. L., & Hulliger, O. (2022). The Carbon Border Adjustment Mechanism – A Tax in Disguise? [Article]. *European Taxation*, 2022(8), 350-353. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85148635362&partnerID=40&md5=2aebaf5e08bc60311cec8a3b30180cbe>
- Magacho, G., Espagne, E., & Godin, A. (2023). Impacts of the CBAM on EU trade partners: consequences for developing countries [Article]. *Climate Policy*. <https://doi.org/10.1080/14693062.2023.2200758>

¹ Carbon Border Adjustment Mechanism – CBAM.

² https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202400573



OTIMIZE A SUA EMPRESA DE AUDITORIA

- Aumente a produtividade da sua equipa de trabalho**
- Reduza os tempos de execução com ferramentas ágeis (IA)**
- Digitalize os processos de auditoria em Cloud**
- Utilize ferramentas inteligentes (IA) para maximizar a eficiência do seu trabalho**
- Elimine os custos de infraestrutura e licenciamento devido à tecnologia SaaS**
- Simplifique os seus processos e unifique a forma como as suas equipas trabalham**
- Esqueça os problemas informáticos: sempre disponível 24/7, 100% seguro e fiável**

Transforme a sua empresa de auditoria com a nossa tecnologia



NÚMEROS OROC

JANEIRO | MARÇO RESUMO GLOBAL



- Ao longo dos últimos três meses, verificou-se um aumento de 35 seguidores (total de 5 221 seguidores);
- O número de visualizações das publicações aumentou 53% (5 490 vs. 8 385);
- Verificou-se um aumento de 141% no número de interações (433 vs 180).



- No primeiro trimestre de 2025 verificou-se um aumento de 215 seguidores (total de 10 660 seguidores);
- Verificou-se um aumento de 16% nas pessoas alcançadas por dia (336 vs. 389);
- O número de visualizações das publicações aumentou 2% (22 354 vs. 22 887).



- No primeiro trimestre de 2025, verificou-se um aumento de 33 seguidores (total de 244);
- O número de visualizações das publicações aumentou 41% (1 448 vs. 2 043).

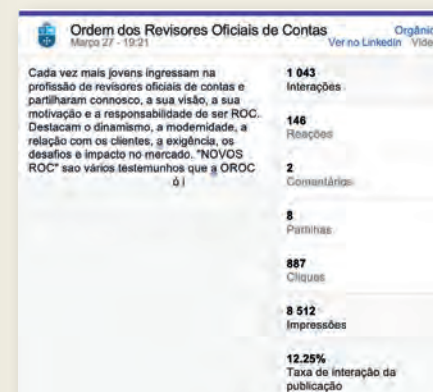
/// FACEBOOK

MELHORES PUBLICAÇÕES



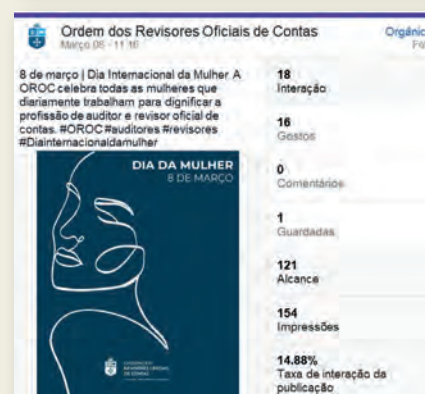
/// LINKEDIN

MELHORES PUBLICAÇÕES



/// INSTAGRAM

MELHORES PUBLICAÇÕES



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



Contacte-nos:

Tlm: 96 33 85 161

email: geral@jdf-dados.pt

www.jdf-dados.pt

Momento de Leitura



Extrato do livro:

"Génesis - Inteligência Artificial, Esperança e o Espírito Humano"

de Henry A. Kissinger, Craig Mundie e Eric Schmidt, Publicações D. Quixote

”

...Ao processar dados, ganhar autonomia e intermediar entre os humanos e a realidade, a IA irá ajudar-nos a enfrentar enormes crises – desde as alterações climáticas aos conflitos geopolíticos e à desigualdade de rendimentos. É bem possível que resolva alguns dos maiores mistérios do nosso universo, revolucione domínios tão diversos como a medicina e a arquitetura, e eleve o espírito humano a alturas inimagináveis.

Mas a IA também nos vai colocar desafios a uma escala e intensidade nunca vistas - usurpando o nosso poder de julgamento e ação independentes, testando a nossa relação com o divino, e talvez até mesmo estimulando uma nova fase de evolução do humano. Quem vamos escolher para liderar a nossa espécie neste território desconhecido? Ou será, que nós passivamente e inconscientemente, já escolhemos?..."

FORMAÇÃO CONTÍNUA



FORMAÇÃO – 1.º TRIMESTRE 2025

A formação profissional e contínua dos revisores oficiais de contas assume uma importância fundamental para a respetiva qualificação profissional, como a melhor forma de zelar pela elevação dos padrões de qualidade e permitir a atualização permanente daqueles profissionais e dos seus colaboradores nas matérias relevantes para a profissão, bem

como o cumprimento dos standards internacionais nas matérias da gestão da qualidade interna dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.

Na sequência da publicação da Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro, que procede à segunda alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei

n.º 140/2015, de 7 de setembro, alterada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, adequando-o ao previsto na Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o Regime Jurídico da Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12/2023, de 28 de março, foi necessário adaptar o Regulamento de Formação, às mencionadas alterações legislativas.

Este novo Regulamento foi aprovado pela Assembleia Representativa 9 de janeiro de 2025, e entrou em vigor no dia seguinte ao da respetiva publicação no Diário da República ou seja no dia 24 de janeiro de 2025 (publicado no Diário da República n.º 16/2025, Série II, de 23 de janeiro de 2025).

A formação profissional passou assim, a abranger, como obrigatórias, as seguintes matérias: a) Auditoria; b) Contabilidade; c) Ética e independência; d) Sustentabilidade e e) Fiscalidade, Direito e outras matérias conexas com a atividade dos revisores oficiais de contas. Assim, o Revisor Oficial de Contas terá que garantir um mínimo de créditos no triénio sobre estas matérias. No entanto, esta alteração decorrerá apenas para o exercício de 2026.

É neste novo contexto que a Comissão de Formação tem desenvolvido esforços para cumprir com o plano que estamos a desenvolver já neste trimestre, e que se desenvolverá ao longo de 2025.

FORMAÇÃO CONTÍNUA

O plano de formação proposto pela Comissão de Formação, e aprovado pelo Conselho Diretivo, permite uma permanente atualização em matérias de natureza técnica e deontológica e proporciona condições para o aumento das competências e para a observância das disposições legais e regulamentares. Desde as matérias relacionadas com a nova Diretiva do relato de sustentabilidade das empresas subjacentes à transposição da Diretiva (UE) 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD), passando por formação em matérias de auditoria, como a formação sobre as ISA e sobre as normas sobre a Gestão da Qualidade ISQM 1 e ISQM 2. Pretendemos a introdução de formações sobre as normas de auditoria aplicáveis a empresas de menor complexidade, bem como nas matérias relacionadas com o relato sobre a sustentabilidade. A contabilidade, a fiscalidade, o direito, as tecnologias de informação e outras matérias conexas com a atividade dos ROC, irão ser também objeto de

uma importante carga formativa ao longo do ano.

Faz ainda parte das atribuições da área da formação, a acreditação de ações de formação ministradas por outras entidades. Para isso, relembramos que é necessário submeter à Comissão de Formação, para devida apreciação quanto ao respetivo nível científico e técnico, um processo instruído com a informação obrigatória, a qual se encontra definida no Regulamento de Formação.

ACADEMIA OROC

Para o ano de 2025, está planeada a continuidade aos programas específicos da Academia OROC, para Júniores, Seniores e Supervisores/Managers, com a realização de duas turmas para cada uma das categorias. Estes cursos de formação específica Academia OROC, realizam-se apenas em modelo presencial, dado o seu cariz prático e serão divulgados no primeiro semestre de 2025.

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA REVISOR OFICIAL DE CONTAS | CPROC

A recente alteração dos Estatutos implicou também alterações no acesso à profissão. Deixarão de se realizar exames por grupo de matérias, passando a existir exames autónomos por cada uma das matérias. O novo regulamento de inscrição e exame estabelece 14 matérias para exame, fracionadas em provas escritas, realizadas uma vez por ano, em que cada uma das provas corresponde a uma ou mais matérias a definir anualmente pelo Conselho Diretivo. O candidato, caso assim entenda, poderá requerer o reconhecimento de que já foi avaliado a uma ou mais matérias de exame de admissão à Ordem. Caso se entenda que existe sobreposição da avaliação das matérias sujeitas a exame, o candidato fica dispensado da realização da prova da(s) matéria(s) em causa.

Desta forma, foi necessário reorganizar o Curso de Preparação para Revisor Oficial de Contas, em função da nova organização das matérias de exame.

Se, no ainda regime em vigor, o CPROC totaliza 288 horas de formação, no novo modelo, serão ministradas 360 horas para todas as matérias, uma vez ter sido introduzida a temática da sustentabilidade, que também será objeto de avaliação em exame.

Assim, durante o ano de 2025 decorrerá o último CPROC com base no regime ainda em vigor, cujo primeiro grupo de matérias teve início em dezembro de 2024, perspetivando-se iniciar em outubro de 2025, o CPROC já de acordo com o novo Regulamento de Formação.

O objetivo do CPROC é o de promover a preparação dos candidatos ao exame de acesso à profissão de ROC, mas é também uma forma de os Revisores poderem atualizar os seus conhecimentos.

E-LEARNING

Com os conteúdos já atualizados face às ISA que foram objeto de revisão, irá ser disponibilizado lançado o curso sobre as Normas Internacionais de Auditoria em sis-

tema e-learning. Pretende-se com este curso, a aquisição de conhecimentos de planeamento, desenvolvimento e relato das conclusões de um trabalho de auditoria de qualidade.

A formação, seja em que modelo for, oferece a oportunidade de aprimorar as competências técnicas, desenvolver novas competências e, manter a qualidade nos serviços prestados. Profissionais que investem na atualização de conhecimento, não só garantem a evolução nos vários domínios exigidos, como também contribuem para o sucesso e o crescimento das empresas com que colaboram, permitindo um ambiente de trabalho mais qualificado e preparado, com partilha de conhecimento e experiências, com ganhos competitivos. É também um fator relevante para a retenção de talento, promovendo um ciclo constante de evolução e excelência, para “uma profissão de futuro”. ♦

AUDITORIA	ABRIL	MAIO	JUNHO
AUDITORIA - ISAS			
O Planeamento a Estratégia e o Plano de Auditoria (ISA 300)			●
Amostragem em auditoria (ISA 530)		●	
Continuidade - Procedimentos de auditoria e impacto na CLC (ISA 570)	●		
Governo das Soc. Gestão Risco e Controlo Interno	●		
AUDITORIA - CURSO ISAS			
1 - Aspectos gerais de auditoria			●
2 - Planeamento de auditoria			●
3 - Materialidade e resposta ao risco			●
AUDITORIA - ISAE, ISRS, ISRM			
Trabalhos de garantia de fiabilidade (ISAE 3000) e procedimentos acordados (ISRS 4400)		●	
Garantia de Fiabilidade sobre Relato de Sustentabilidade		●	
AUDITORIA - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO			
Auditoria em Sistemas de Informação (Controlos Gerais)	●		
Auditoria ao Programa de Privacidade e Proteção de dados		●	
Fundamentos de Tecnologias de Informação para Auditoria		●	
AUDITORIA - ANÁLISE DE DADOS			
Power Query para Excel e Power BI - N1 - nível 1		●	
Power Query para Excel e Power BI - N1 - nível 2		●	
Excel - Validação, Proteção, Formatação Condicional e Personalizada		●	
Excel - Tabelas Dinâmicas			●
Excel - Construção de Dashboards			●
Excel - Aspetos fundamentais	●		
Excel Avançado	●		
M365 Colaboração nas Organizações		●	
Microsoft Sharepoint + Microsoft LISTS		●	
M365 6IA			●
Microdoft Power APTS			●

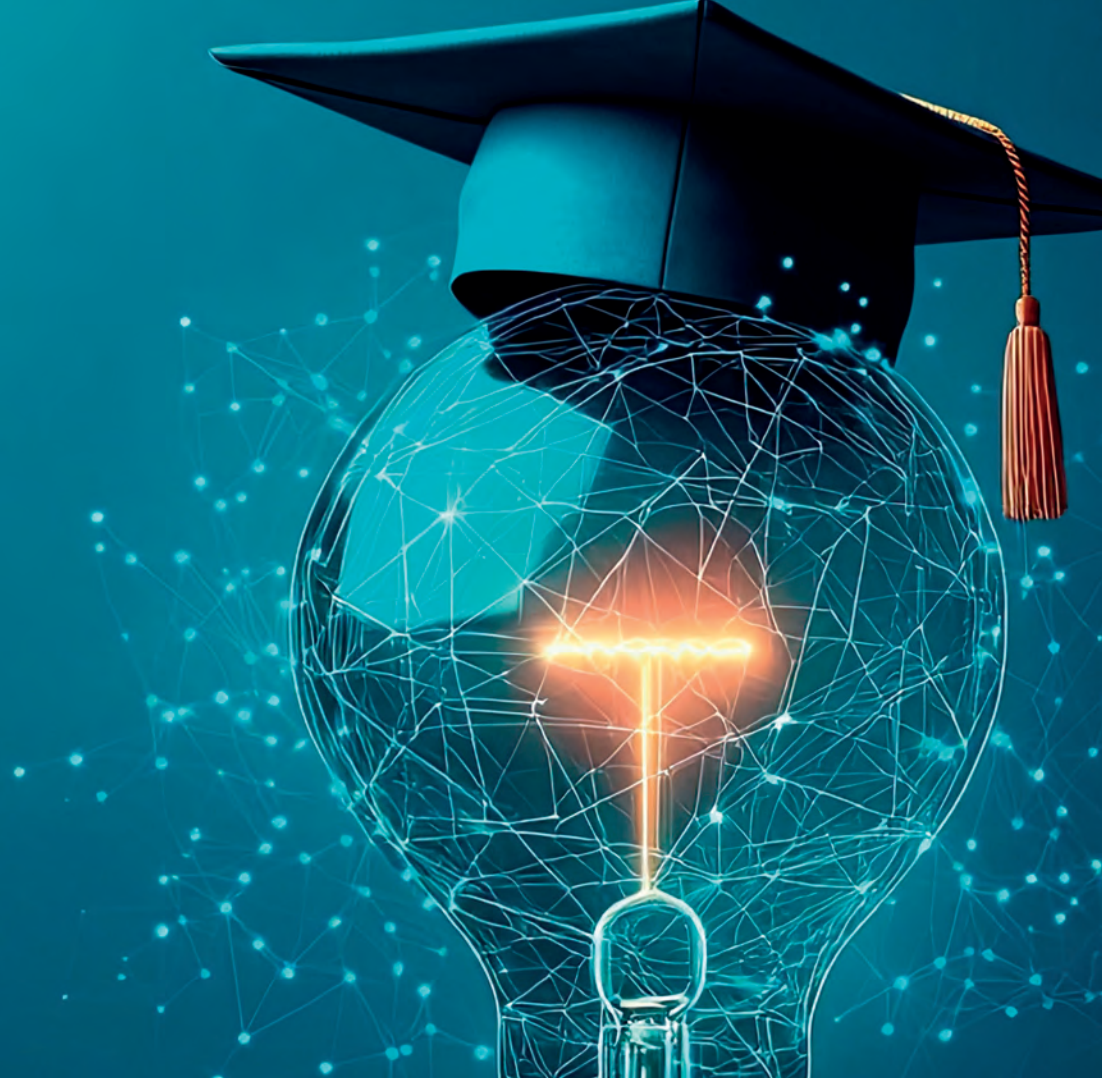
LEGENDA:

- FORMAÇÃO A CONFIRMAR
- FORMAÇÃO CONFIRMADA

AUDITORIA	ABRIL	MAIO	JUNHO
AUDITORIA - QUALIDADE E ORGANIZAÇÃO			
O Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001) nas SROC - da implementação à certificação			●
ISQM 1 e 2 - SOQM - Sistema de Gestão de Qualidade			●
AUDITORIA - ÉTICA E OUTRAS MATÉRIAS REGULAMENTARES			
Ética e Conduta Profissional	●		
Quadro normativo de controlo interno - Aviso n.º 3/2020		●	
ACADEMIA OROC			
Academia ESG		●	
CONTABILIDADE E RELATO FINANCEIRO			
Consolidação			●
Locações - IFRS 16		●	
IFRS - Actualização		●	
NCP 26 - Contabilidade Orçamental		●	
Matérias de Risco na Contabilização Instrumentos Financeiros			●
Avaliação e Gestão de Risco de Instrumentos de Dívida			●
Contabilidade bancária e de gestão			●
FISCALIDADE			
Operações intracomunitárias com alterações às vendas à distância e às vendas à consignação	●		
Regras de Localização das Prestações de Serviços Intracomunitárias	●		
IVA - Noções Gerais			●
Regime de transparência fiscal		●	
DAC 6: comunicação obrigatória às autoridades fiscais de mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal	●		
Fiscalidade internacional das pessoas coletivas		●	
Regime Especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS)	●		
IVA nas operações imobiliárias		●	
Fiscalidade internacional / mecanismos de dupla tributação	●		

LEGENDA:

- FORMAÇÃO A CONFIRMAR
- FORMAÇÃO CONFIRMADA



DIREITO		
Due Dilligence financeira, fiscal e legal	●	
Comissões de auditoria e os outros órgãos de fiscalização		●
DIREITO DAS SOCIEDADES		
1 - Operações societárias com implicações patrimoniais/contabilísticas		●
2 - Reestruturações societárias com regimes legais especiais		●
3 - O Orgão de Fiscalização e o ROC		●
4 - O ROC e os direitos dos sócios		●
5 - ROC em face de operações		●
SUSTENTABILIDADE		
Sustentabilidade (formação presencial)	●	●
OUTRAS MATÉRIAS		
Avaliação de empresas através de modelos DCF e múltiplos	●	
Contratos Públicos e medidas especiais de contratação pública	●	
Gestão Administrativa dos Recursos Humanos	●	
Contratação Pública Alterações Gerais e Especiais	●	
O Novo Regime de Gestão de Ativos - Lições Aprendidas	●	

LEGENDA:

- FORMAÇÃO A CONFIRMAR
- FORMAÇÃO CONFIRMADA

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