

REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



Nº 81 | ABRIL_JUNHO 2018 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

**Revisão do
Regime Jurídico
dos Revisores
Oficiais de Contas**

***Auditoria e
Sociedade***

José Rodrigues de Jesus

***Se a auditoria
é útil***

Cristina Doutor

***O Acesso à Profissão
de Revisor Oficial
de Contas***

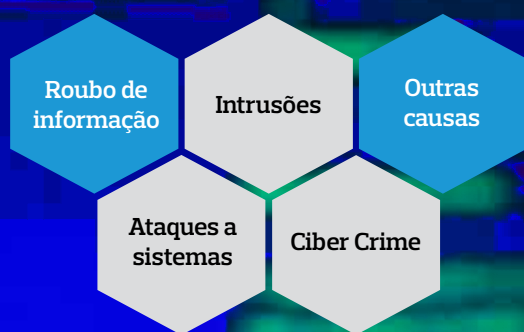
*Reiner Quick
Inês Pinto
Ana Isabel Morais*

CYBER CRIME

CYBER RISK SOLUTIONS

DESCUBRA COMO SE DEVE PROTEGER
DE INCIDENTES INFORMÁTICOS

RISCOS INFORMÁTICOS



APÓLICE PARA INCIDENTES INFORMÁTICOS



CONTACTOS AON

oroc.seguros@aon.pt

Risk. Reinsurance. Human Resources.

AON
Empower Results®

O conteúdo deste documento destina-se apenas para fins informativos. A Aon nega qualquer responsabilidade por danos resultantes do uso indevido do presente documento. De acordo com o previsto no artigo 35º do Decreto-Lei n.º 144/2006, de 31 de Julho, para qualquer reclamação relacionada com os serviços de Mediação de Seguros prestados pela Aon Portugal- Corretores de Seguros, S.A., corretor de seguros, com sede na Av. da Liberdade, n.º 249- 2º, em Lisboa, inscrito na ASF sob o n.º 607155481/3, nos ramos Vida e Não Vida deverá dirigi-la para a seguinte morada postal: Av. da Liberdade, n.º 249- 2º, 1250-143 Lisboa ou através do email: geral@aon.pt ao cuidado do Departamento Jurídico. O mediador não assume a cobertura do risco e não dispensa a consulta da informação pré-contratual e contratual legalmente exigida. © Grupo Aon. Estão reservados todos os direitos. Proíbe-se a exploração, reprodução, distribuição, comunicação pública e transformação, total ou parcial, deste documento sem autorização expressa da Aon.



Editorial

José Rodrigues de Jesus
Bastonário

Sugerir

Já sabemos que vamos mudar o local da sede, que estamos a ajustar a formação às exigências cada vez maiores, que acompanhamos os pedidos de esforços adicionais nas matérias da inscrição, que continuamos a trabalhar no apoio técnico aos Colegas.

Estão, pelo que é público, em curso diligências para a alteração no nosso Estatuto e da Lei da supervisão de auditoria.

Há muito, a Ordem contribuiu com sugestões para o enriquecimento e simplificação dos diplomas legais e continuará a proceder desse modo no âmbito da audiência que nos for concedida.

Também é sabido que e como reivindicamos o propósito de contribuir para a credibilização da informação financeira e a adequação do governo das diversas entidades, públicas e privadas, a que

estamos ligados, constituindo assinalável preocupação o apoio a todos os setores do Estado, ao mercado de capitais, a todas as empresas de qualquer natureza por mais pequena que seja a sua dimensão.

Não somos os únicos nestas batalhas, obviamente, longe disso, mas contamos que nos seja permitido que a nossa voz tenha a repercussão que, seja autorizada a convicção, é merecida.

Sumário



03

01 Editorial

03 Em Foco

REVISÃO DO REGIME JURÍDICO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

08 Notícias

CÓDIGO DE GOVERNO DAS SOCIEDADES

CONFERÊNCIA PROMOVIDA PELA INSPEÇÃO GERAL DE FINANÇAS POR ALTURA DO SEU 88.º ANIVERSÁRIO

CONFERÊNCIA INTERNACIONAL ANUAL CIRSF

10 Atividade Interna da Ordem

SESSÃO PÚBLICA EM 4 DE JUNHO

PRIMEIRO SEMESTRE DE 2018

PROTOCOLO COM A OCAM

ENCONTROS NA ORDEM

14 Auditoria

AUDITORIA E SOCIEDADE

José Rodrigues de Jesus

SE A AUDITORIA É ÚTIL

Cristina Doutor

O ACESSO À PROFISSÃO DE REVISOR OFICIAL DE CONTAS

UMA COMPARAÇÃO A NÍVEL EUROPEU (PORTUGAL VS. ALEMANHA)

Reiner Quick | Inês Pinto | Ana Isabel Morais

O JUSTO VALOR E A SUA AUDITORIA

Ricardo Telo Rasquilha

38 Contabilidade e Relato

ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA

Hernâni O. Carqueja

42 Segurança Social

NOVO MODELO CONTRIBUTIVO DOS TRABALHADORES INDEPENDENTES NA SEGURANÇA SOCIAL

Jorge Campino

48 Mundo

GUIA DE GESTÃO PARA PEQUENAS E MÉDIAS SOCIEDADES DE AUDITORIA (IFAC)

CONSULTA PÚBLICA DO IESBA SOBRE CETICISMO PROFISSIONAL

CÓDIGO DE ÉTICA DA IFAC REESTRUTURADO

SIMPLIFICAÇÃO DE NORMAS DE AUDITORIA PARA ENTIDADES PEQUENAS OU NÃO COMPLEXAS

51 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

52 Formação

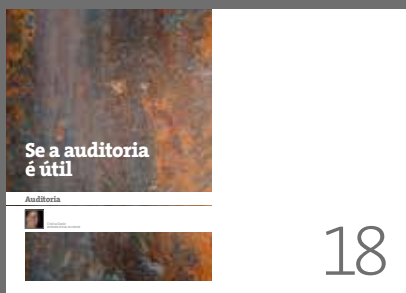
FORMAÇÃO CONTÍNUA

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

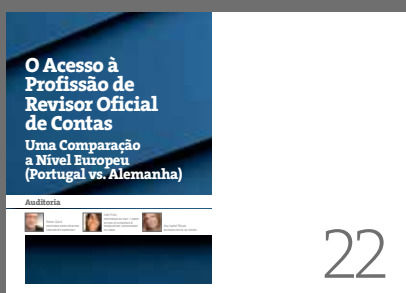
PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2018



14



18



22



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Rodrigues de Jesus

DIRETOR ADJUNTO: António de Sousa e Menezes

COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Ana Calado Pinto

DESIGN: Paula Coelho Dias

APOIO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves

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

Rua do Salitre 51 | 1250-198 LISBOA

revista@oroc.pt | NIPC : 500918937 | Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149

REGISTO DE PROPRIEDADE n.º 111 313

DGCS SRIP Depósito Legal n.º 12197/87

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

ESTATUTO EDITORIAL EM: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/EstatutoEditorial.pdf>

Distribuição Gratuita

Tiragem 2250 Exemplares

Os artigos são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a OROC

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





EM FOCO

Revisão do Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas

A publicação do novo regime jurídico aplicável à auditoria, Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprovou o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, suscitou à Ordem um conjunto de reflexões que apresentou de imediato, como então foi anunciado.

A experiência obtida no tempo decorrido até à data, permitiu confirmar a pertinência dessas reflexões e suscitar outras que igualmente merecem cuidado.

A Ordem congratula-se com a iniciativa, agora em curso, de revisão do regime jurídico. A Ordem pretende contribuir, em toda a extensão que lhe for permitida, para a sua melhoria.

Ciente de que apenas à Assembleia Representativa compete deliberar sobre propostas de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e ciente de que este sempre terá de ser coerente com a restante regulamentação relacionada, nomeadamente a regulamentação europeia sobre auditoria (Diretiva e Regulamento) e o regime jurídico de supervisão pública em

Portugal, o Conselho Diretivo pretende pôr em debate todas as reflexões que se mostrem pertinentes, suas, dos Colegas e de todas as entidades que porventura as queiram partilhar. Pretende que a Assembleia Representativa possa vir a deliberar munida do melhor suporte que seja possível reunir, viabilizando a devida pronúncia da Ordem.

Apela-se pois à participação de todos.

Realçam-se os objetivos que estruturalmente e nas circunstâncias atuais se impõem:

- O interesse público
- A defesa da profissão
- O reconhecimento público do valor da auditoria
- A simplificação

Colocam-se já em evidência os temas seguintes que, entre outros, estão em estudo:

- Definição de Entidades de Interesse Público
- Princípios e atribuições da supervisão pública
- Independência dos ROC e da OROC
- Assinatura e representação
- Duplicação do registo, regulamentação de períodos transitórios
- Regime sancionatório
- Financiamento da atividade de supervisão
- Fé pública da Certificação Legal das Contas
- Rotação
- Prestação de outros serviços
- Relatório de transparência
- Coerência com a aplicação obrigatória das normas internacionais de auditoria
- Contradições de preceitos legais
- Deveres de comunicação ou de participação
- Comunicação e outras formas de cooperação entre a Ordem e o supervisor público
- Uniformização de termos e expressões

A Senhora Dra. Gabriela Figueiredo Dias, Presidente do Conselho de Administração da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, anunciou, no discurso proferido a 4 de junho, na sessão pública realizada pela Ordem sobre o controlo de qualidade, estar em curso a revisão do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria e o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Declarou que serão contemplados os resultados da experiência de dois anos e meio de supervisão, bem como as sugestões dos diversos agentes. Os temas elencados acima abrangem também os temas então indicados pela Senhora Presidente como merecendo reflexão.

Na reflexão que tem agora de ser concluída retomam-se todos os contributos que os Colegas fizeram chegar após a publicação das novas leis, fazendo observações e colocando questões, sendo oportuno atender, principalmente, às questões para as quais a resposta possível não pareceu ser suficientemente adequada.

Apela-se a todos os que tenham, com o tempo entretanto decorrido, encontrado outros aspetos carecendo de atenção, ou que tenham comentários que entendam pertinentes sobre os assuntos já em estudo, que os façam chegar à Ordem. Pretende-se melhorar tanto quanto possível o Regime Jurídico aplicável à profissão.



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

REGIME JURÍDICO DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Código de Governo das Sociedades

O Instituto Português de Corporate Governance (IPCG) emitiu um Código de Governo das Sociedades, que foi objeto de protocolo com a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários e entrou em vigor com referência a 1 de janeiro de 2018.

O IPCG realizou no dia 28 de junho um encontro em que apresentou os aspetos mais relevantes do Código e divulgou procedimentos que vai adotar para apoio à sua implantação, monitorização e acompanha-

mento, nomeadamente através da Comissão de Acompanhamento e Monitorização, presidida pelo Professor Doutor Pedro Maia.

Conferência promovida pela Inspeção Geral de Finanças por altura do seu 88.º aniversário

Realizou-se no passado dia 22 de maio, no auditório da Reitoria da Universidade Nova, uma conferência promovida pela Inspeção Geral de Finanças (IGF) para comemoração do seu 88.º aniversário. A conferência foi aberta pelo Senhor Diretor da NOVA/IMS, Pedro Simões Coelho e pelo Senhor Inspetor Geral de Finanças, Vítor Braz.

Foram debatidos temas relativos a aspetos orçamentais, ao sistema de normalização contabilística para as administrações públicas, ao controlo e à certificação das contas públicas e às entidades de controlo administrativo e financeiro. A propósito do tema "O controlo e a certificação das contas públicas" o Bastonário da Ordem dos Revisores

Oficiais de Contas, José Rodrigues de Jesus, fez uma intervenção subordinada ao tema "Auditoria e Sociedade", que é divulgada, sob o mesmo título, nesta edição da "Revisores e Auditores".

Conferência Internacional Anual CIRSF

Realizou-se no passado dia 6 de junho a Conferência Internacional Anual do Centro de Investigação de Regulação e Supervisão Financeira (CIRSF). Foram destacados na conferência temas relacionados com a su-

pervisão, sendo perceptível o crescente grau de controlo pretendido pela supervisão europeia com impacte nos Estados-Membros, nomeadamente Portugal. Foram também abordadas, entre outras, questões relati-

vas ao processo de estruturação em curso do sistema de supervisão em Portugal e à necessidade de atenção a aspetos relacionados com a idoneidade.



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA REVISORES OFICIAIS DE CONTAS



INSCRIÇÕES ABERTAS ATÉ 14 DE SETEMBRO DE 2018
consulte <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Formacao/2018/CPROC2019.pdf>

Sessão pública em 4 de junho

No dia 4 de junho realizou-se a sessão pública da Ordem com o habitual programa de homenagens, recepção aos novos Revisores Oficiais de Contas, apresentação dos resultados do controlo de qualidade realizado pela Ordem e sorteio anual dos Revisores Oficiais de Contas e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas para efeitos do controlo de qualidade a realizar em 2018/2019. O evento decorreu na União de Associações de Comércio e Serviços, tendo participado grande número de Colegas e outras entidades convidadas, destacando-se a presença da Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários a quem está cometida a supervisão pública de auditoria.

A sessão foi aberta pelo Senhor Presidente da Assembleia Representativa da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, António Monteiro de Magalhães. O seu discurso está disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/2018/DiscursoAM.pdf>

O Vice-Presidente, Óscar Figueiredo, deu continuidade à sessão, convidando a uma homenagem póstuma aos Colegas falecidos nos últimos doze meses. Seguiu-se a homenagem aos Revisores Oficiais de Contas que completaram 25 anos de profissão e a homenagem aos que completaram 40 anos de profissão. Foram entregues as medalhas comemorativas desses aniversários.

O Vogal do Conselho Diretivo Luís Rosa, Presidente da Comissão de Inscrição, dirigiu algumas palavras aos novos Revisores Oficiais de Contas, marcando o percurso de acesso, agora terminado, reconhecido como difícil mas necessário a uma profissão exigente. Alertou para o esforço constante que a profissão sempre exigirá e lembrou que a Ordem se mantém disponível para o apoio a todos os Revisores Oficiais de Contas. Seguiu-se a entrega dos certificados a cada um dos novos Colegas.

A Vogal do Conselho Diretivo Ana Salcedas, Presidente da Comissão do Controlo de Qualidade, apresentou os resultados do controlo de qualidade concluído em 31 de

maio de 2018 divulgados no relatório anual da Comissão. O relatório e a apresentação estão divulgados em <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1800>

Apresentou também o plano de intervenção para o período de 1 de junho de 2018 a 31 de maio de 2019, bem como explicou os critérios a considerar no sorteio público.

De seguida o Sr. Eng.º Drumond de Freitas preparou e explicou o sorteio público que se realizou no final da sessão.

Antes da realização do sorteio público o Senhor Bastonário, José Rodrigues de Jesus, pronunciou um discurso, que pode ler-se em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/2018/DiscursoBastonario.pdf>, após o que a Senhora Presidente da Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários (CMVM), Gabriela Figueiredo Dias, proferiu a intervenção de encerramento da sessão, que está disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/CCQ/2018/Intervencao-GFDOROC.pdf>





Primeiro semestre de 2018

Terminou o primeiro semestre do mandato em curso. O Bastonário e o Conselho Diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas quiseram dar a conhecer em geral o trabalho desenvolvido e expuseram-no na Assembleia Representativa realizada em 12 de julho. Para além da atividade que resulta obrigatória das funções próprias e que facilmente se infere e para além de outras atividades que foram sendo conhecidas por meio das comunicações habituais entre a Ordem e os seus membros, foram destacados outros trabalhos que foi considerado útil dar a conhecer. Resumem-se aqui algumas dessas atividades.

A nível técnico foram realizados diversos trabalhos tendentes à emissão de orientações para auxílio dos ROC na exercício das diversas funções que lhes são cometidas. Os resultados desses trabalhos têm vindo a ser conhecidos à medida que são concluídos, estando em fase de finalização dois guias de aplicação técnica, para além de outros trabalhos em curso.

Foram realizadas ações de formação em áreas mais diversificadas, estando a ser planeadas mais ações com o objetivo de intensificar essa diversificação de modo a permitir aos membros da Ordem o alargamento das áreas de conhecimento, incluindo em matérias relacionadas com sistemas informáticos.

Têm sido muitas as atividades de interação internacional, quer no que diz respeito à representação da Ordem, quer na recolha de informação ou formação para melhoria

dos trabalhos na Ordem, quer também no auxílio prestado a outras organizações. Essencialmente, tem sido procurado o debate de aspetos importantes para a profissão, na procura de entendimentos e de práticas coerentes e de elevada qualidade que garantam o bom exercício da profissão e a prestígiem.

A Ordem continua a apoiar a adoção do SNC-AP e a promoção de boas práticas no setor público, colaborando com diversas entidades e participando em trabalhos com esse âmbito, a nível nacional e internacional.

As áreas relativas à inscrição e ao controlo de qualidade foram objeto de reflexão e de ajustamento de alguns procedimentos, tendo sido intensa e profícua a comunicação com a CMVM, que continua, com vista à melhor articulação das duas instituições no âmbito destas duas áreas.

Foi feito um esforço significativo de manter a Ordem em contacto com as instituições relevantes para o exercício da atividade da Ordem e dos seus Membros, tendo sido realizadas reuniões, visitas, participações em eventos, entre outros contactos que permitiram a troca de ideias e o estabelecimento de bases de colaboração. Nesta fase, foi essencialmente importante a garantia de disponibilidade manifestada por parte da Ordem bem como por parte das entidades com quem contactou para a continuação ou intensificação da colaboração que se mostra pertinente e útil ao interesse público.

A título de exemplo, indicam-se algumas das entidades com quem foram realizadas reuniões no primeiro semestre: Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários (CMVM), Departamento de Supervisão de Auditoria da CMVM, Banco de Portugal, diversas entidades do Ministério das Finanças, Tribunal de Contas, Inspeção Geral de Finanças, Autoridade de Supervisão de Seguros e de Fundos de Pensões, UNILEO, Autoridade Tributária, Ordem dos Contabilistas Certificados, Ministério da Presidência e da Modernização Administrativa, Agência para a Modernização Administrativa.

Acrescem a estes contactos as representações usuais da Ordem em outras organizações, destacando-se a Comissão de Normalização Contabilística, os grupos de trabalho no âmbito da prevenção do Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo e o Conselho Nacional das Ordens Profissionais, as diversas participações da Ordem em seminários, a relação da Ordem em diversas vertentes com instituições de Ensino Superior, os encontros realizados, etc.

Muito falta fazer e muito se mantém em curso. Espera-se que os membros da Ordem e o interesse público brevemente beneficiem da melhoria que pode ser conseguida por via da melhor articulação entre todas as entidades que são partes relevantes no exercício da profissão de Revisor Oficial de Contas.

Protocolo com a OCAM

Foi celebrado no passado dia 11 de junho o protocolo de cooperação entre a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique.

O protocolo prevê um conjunto de ações, nomeadamente, ações de formação e de troca de conhecimento institucional. Prevê também que a OROC preste auxílio no desenvolvimento da profissão em Moçambique, incluindo o auxílio na criação de condições que venham a permitir a inscrição na *International Federation of Accountants*.



Encontros na Ordem

No 2.º trimestre do ano em curso, realizaram-se na Ordem 5 Encontros, 3 no Porto e 2 Lisboa, como seguidamente se indicam.

No dia 11 de abril de 2018, teve lugar no Porto, nos Serviços Regionais do Norte, um Encontro tendo como oradores convidados o Senhor Administrador do Banco de Portugal, Dr. Hélder Rosalino, e um dos responsáveis pela área tecnológica do mesmo Banco, Senhor Engenheiro Carlos Moura, os quais desenvolveram o tema “Os desafios da inovação financeira – as grandes questões relacionadas com a transformação regulatória em curso, as moedas virtuais e o distributed ledger technology; a cibersegurança e a proteção de dados”, sendo de registar o

particular interesse suscitado junto dos colegas presentes, à semelhança do verificado no Encontro similar realizado em Lisboa no mês de Março p.p.

Em Lisboa, ocorreu um Encontro, em 16 de maio de 2018, subordinado ao tema “Responsabilidades do ROC e SROC – Prevenção e Defesa”, tendo como oradora convidada a Senhora Dra. Sofia Ribeiro Branco, da Vieira Almeida & Associados, no qual também se registou uma forte adesão dos colegas, replicando a situação constatada no Encontro no Porto em março de 2018.

No Porto, realizou-se no dia 25 de maio um Encontro com a participação, como oradora

convidada, de Sua Excelência a Secretária de Estado da Indústria, subordinado ao tema “A Transformação Digital na Indústria: um desígnio para Portugal”, o qual suscitou participação interessada dos colegas presentes.

Também no Porto, ocorreu um Encontro com a intervenção, como orador convidado, do Senhor Presidente da Parpública, Dr. Miguel Cruz, que expôs o tema “O Grupo Parpública e o Setor Empresarial do Estado”, tendo motivado relevante interesse dos participantes, como se verificou, de igual modo, no Encontro realizado em Lisboa no dia 5 de junho.



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

SNC-AP 2018

Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas

Módulo 1	Lisboa Porto	17 setembro 18 setembro	João Cipriano
Módulo 2	Lisboa Porto	03 outubro 10 outubro	José Miguel Rodrigues
Módulo 3	Lisboa Porto	17 outubro 23 outubro	Lúisa Anacoreta Correia
Módulo 4	Lisboa Porto	08 novembro 09 novembro	Luís Viana
Módulo 5	Lisboa Porto	19 novembro 23 novembro	Ana Isabel Morais
Módulo 6	Lisboa Porto	30 novembro 04 dezembro	Isabel Lourenço
Módulo 7	Lisboa Porto	13 dezembro 14 dezembro	Luís Viana



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

SNC 2018

Sistema de Normalização Contabilística

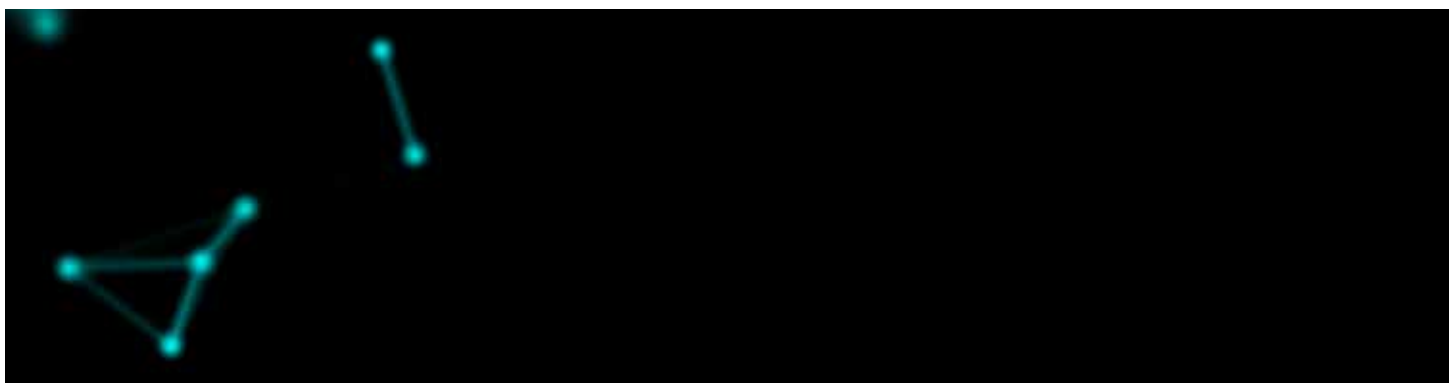
Módulo 1	Lisboa 16 julho Porto 18 julho	Gonçalo Rebelo da Silva João Dias Gonçalo Rebelo da Silva João Dias
Módulo 2	Lisboa 14 setembro Porto 17 setembro	Gonçalo Rebelo da Silva João Dias João Dias Nélia Lopes
Módulo 3	Lisboa 08 outubro Porto 15 outubro	Gonçalo Rebelo da Silva João Dias João Dias Edgar Torrão
Módulo 4	Lisboa 06 novembro Porto 13 novembro	Gonçalo Rebelo da Silva João Dias Gonçalo Rebelo da Silva Pedro Costa
Módulo 5	Lisboa 27 novembro Porto 29 novembro	Mário Freire Gonçalo Rebelo da Silva Mário Freire Pedro Costa
Módulo 6	Lisboa 06 dezembro Porto 11 dezembro	Mário Freire Pedro Guerreiro João Dias Mário Freire Pedro Guerreiro Nélia Lopes

Auditoria e Sociedade

Auditoria



José Rodrigues de Jesus
BASTONÁRIO





1. Trago alguns temas que me têm inquietado, e que, tendo relevância generalizada, são especialmente importantes quando nos debruçamos sobre o interesse público da informação financeira, quer seja no domínio privado, quer seja no domínio do Estado.
2. A informação financeira é um bem público. A auditoria é um ato de cidadania. E isso é assim tanto quando nos abeiramos do setor privado como do setor público e da administração do Estado. É um dever público.
3. Como pode observar-se nos dizeres juntos ao símbolo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, esta adota as divisas “integridade”, “independência” e “competência”.
4. Tenho uma certa reserva quanto ao uso das noções de integridade e competência. Na verdade, parece haver alguma petulância em reivindicar para a profissão da auditoria ou para os seus profissionais estas características, uma vez que deve ser pressuposto de qualquer atividade ou comportamento tais qualidades.
5. É habitual, porém, enfatizar alguns aspetos da atitude profissional do auditor, ainda que de modo redundante com referência aos arquétipos (paradigma) da ética e da moral em geral.
6. É assim, que, por exemplo, podemos encontrar no Código de Ética do IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants (Comité Internacional das Normas Éticas para Contabilistas e Auditores), ligado à IFAC – International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contabilistas e Auditores), recentemente revisto para substituir o anterior de 2016, como Princípios Fundamentais, a Integridade, a Objetividade, a Competência Profissional e o Cuidado Razoável, a Confidencialidade e o Comportamento Profissional, cujos conteúdos são os que podemos ler no estabelecimento das outras profissões e na vivência em comum – eis um programa, certamente tão simples quanto complexo.

7. Talvez, porém, o Código, um código, faça apelo a algo mais que a normalidade. Esta pode vir inquinada, ainda que não propositalmente, de preconceitos, de atitudes não virtuosas, e o que se pretende é obter no auditor um ente em estado puro ou purificado, liberto de toda a canga maliciosa que se incrusta na vida corrente.
8. Daí a insistência, a propósito da integridade, em que – veja-se – o auditor não deva com conhecimento estar associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação que contenha afirmações materialmente falsas ou enganosas, obtidas de modo pouco cauteloso ou que tenham omissões ou obscuridades.
9. Também a exigência da objetividade que, à míngua de uma definição assertiva, é observada mais pelos ângulos da não interferência no julgamento de limitações tendenciosas, de conflitos de interesse, de indevida influência de terceiros.
10. Pode não se ser competente? Um auditor, não. Tem de adquirir e manter conhecimentos e alfares que lhe permitam entregar serviços de qualidade compatíveis com os padrões técnicos e profissionais do momento e de agir com diligência num trabalho que é de julgamento, após estudo, treino.
11. Nem refiro as especificações para adotar a confidencialidade – um poço sem fundo, também imune a eco. O sigilo é fundamental à credibilidade do auditor e apenas pode ser quebrado perante as entidades a quem está especificamente entregue a tarefa de supervisão ou em determinados momentos impostos pelo poder judicial. É uma característica que exige devoção, contenção, retiro.
12. A obrigação de um comportamento profissional, percebe-se – para além de cumprir as leis, os regulamentos, as mais diversas normas, tem de evitar qualquer conduta que possa desacreditar a profissão, que contenda ou pareça contender com os princípios já referidos.
13. Como se sobrevive neste contexto, em que praticamente em tudo tem de ser diferente das outras pessoas – salvo se todas estas também tiveram um código de ética idêntico para cumprir e o cumpram – é uma circunstância a que já tenho chamado sacerdócio.
14. Parecendo que paira acima de uma espécie de turba, é, seguramente, o mais controlado dos seres. Não só a Ordem vigia todos os seus passos, como o supervisor – a CMVM – o acompanha em permanência, diretamente e mediante a Ordem, que é igualmente objeto do mesmo cuidado.
15. Sem brincar, agora, cumpre referir que são, no quadro da dependência – a CMVM pode dar ordens à Ordem – e da necessária interdependência e da solenidade das instituições, são de grande abertura as relações entre a Ordem e a CMVM, com o convívio franco que é imposto pela dignidade das Instituições, o serviço público e o bem do País. E de outra forma não seria possível responder a estas aparentes contradições – ter dependência e manter a independência, ao ponto de poder assumir a sua responsabilidade.
16. A questão de mais elevada importância é, todavia, a da independência, de tal sorte que quase se poderia afirmar que aquele código de ética é um código da independência. De alguma forma assim é, uma vez que, como referi, os princípios fundamentais não distinguem, praticamente, a profissão.
17. O referido código de ética espalha-se por 104 páginas (das minhas) e descontados os textos introdutórios e as disposições referentes aos profissionais por conta de outrem e aos trabalhos que não são de auditoria – ou seja, restringindo a apreciação às regras inerentes à auditoria propriamente dita -, o tema da independência consome 55% do documento.
18. A independência requer, antes de mais, a isenção mental, irrestrição de pensamento. Observa-se cada vez mais, porém, que deve estar associada à aparência.
19. São muitas, naturalmente, as vertentes de apreciação destas exigências. A independência intelectual implica características natas, mas impõe treino, dedicação, estudo que têm de ser sublinhados. Sendo pessoas que vivem no mundo, têm de preservar um núcleo onde, sempre em termos de liberdade, possam atuar praticamente sem amarras.
20. A aparência determina muitas restrições, uma autocontenção social, uma vigilância permanente das relações familiares, sociais, de trabalho. Não raro, esta circunstância implica distanciamento, evitado de ceticismo que, ao tornar-se militante, pode conduzir a inesperadas manifestações de personalidade.
21. Há um ponto que devo salientar neste momento e que tem de ser encarado frontalmente. Se estamos perante um sacerdócio, nem por isso podemos deixar de ter presente que a sustentabilidade económica da profissão – dos profissionais, consequentemente – tem de estar em plano elevado. A independência intelectual exige uma independência material, pelo que deverá haver uma remuneração condizente, o que conduz a que, naturalmente, os meios, humanos e materiais, que haverão de ser de elevada qualidade, sejam adequadamente compensados e que a expressão residual do rendimento do auditor proporcione o mínimo de conforto compatível com a responsabilidade e o estatuto profissional e social que têm de ser a sua marca.
22. Os Estatutos da Ordem consignam que na formação dos honorários se tenham em atenção – como seria de esperar – critérios de razoabilidade que respeitem a natureza, a extensão, a profundidade e o tempo de trabalho necessário ao cumprimento das obrigações, não podendo, obviamente, pôr em causa a independência profissional e a qualidade das prestações profissionais.
23. Deve assinalar-se que a profissão é exercida num ambiente de grande concorrência. A referência aos honorários não pretende exaltar comportamentos que propiciem rendas, mas, tão-só, que seja percebido na textura económica e social que apenas haverá aparência de independência e muito provavelmente independência na realidade, primeira implicação da qualidade, se houver remuneração compatível.
24. Depois disto pode esperar-se que uma informação garantida por um auditor é equivalente à palavra divina? Não. É uma palavra terrena. O auditor não é o único e seguramente nem é o mais importante interveniente no processo da informação.



25. O trabalho do auditor serve-se de instrumentos intelectuais e técnicos condicionados pelas normas de auditoria – hoje, em geral, as normas internacionais de auditoria –, de assinalável rigor e complexidade, mas não incidem, nem isso podia acontecer, sobre a totalidade e a minúcia da informação (aliás, a “totalidade” da informação é um universo desconhecido do ser humano), procurando apenas concluir, ainda que com algum risco de equivocar-se, que a informação produzida pela entidade esteja isenta de erros de monta – ditos materiais –, que não determinem nos leitores comportamentos prejudiciais.
26. Essa é razão por que nas opiniões dos auditores – as certificações legais de contas – se afirma que a responsabilidade consiste, apenas e não é pouco, em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e que tal segurança é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as normas detetará sempre uma distorção material quando exista.
27. Convém insistir em que não é possível aos leitores – ao mercado, aos analistas, às instituições – considerarem que a opinião do auditor é necessariamente correta ou suficiente e dispensarem-se de, partindo da informação prestada pela entidade e considerando a opinião do auditor quanto a parte dessa informação – normalmente as demonstrações financeiras, mas também com ceticismo – em alguns casos também um ceticismo profissional, o dos leitores – procurarem complementar a informação para poderem, finalmente, adotar as decisões convenientes. Também estas, mesmo para o mais cuidadoso e conhecedor leitor, nunca serão isentas de risco.
28. Se uma maior credibilidade da informação se pode conseguir com um relatório do auditor, tem de referir-se que a sua intervenção é, em termos metodológicos, terminal, uma vez que a responsabilidade primeira é dos gestores, com a preciosa intervenção dos contabilistas. Este é um assunto que merece tratamento no âmbito da governação das instituições.
29. Recentemente, na minha intervenção no ato de posse dos membros dos órgãos sociais da Ordem, chamei um tema que, como disse então, muito me preocupa.
30. Nos relatórios do World Economic Forum, o país vem muito mal classificado nos indicadores do Global Competitiveness Report 2017-2018 nas rubricas de “Robustez das normas de auditoria e de informação financeira” (101.º em 137).
31. Julgo que não há em nós uma perceção idêntica à revelada naquele relatório – de facto, temos muito avanço na transposição das diretivas comunitárias correspondentes à contabilidade e ao relato financeiro e à auditoria, estamos a progredir exemplarmente na construção de exigentes processos de informação contabilística e de auditoria das administrações públicas, os profissionais são superiormente habilitados.
32. Mencionei, então, que é urgente ultrapassar a fragmentação das instituições e trabalharmos em conjunto, juntando esforços, criticando-nos de modo construtivo. Devemos isto à sociedade e ao País.

Texto de José Rodrigues de Jesus, Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, utilizado para preparação, com as devidas adaptações, dos discursos que proferiu na cerimónia realizada em 28 de abril p.p., na Universidade de Coimbra em homenagem à Professora Ana Maria Rodrigues, Presidente da Comissão de Normalização Contabilística, falecida em 19 de janeiro do corrente ano e na conferência promovida pela IGF, subordinada ao tema “Desafios para o controlo da Administração Financeira do Estado”, para comemoração do seu 88.º aniversário, que decorreu em Lisboa no dia 22 de maio de 2018

Se a auditoria é útil

Auditoria



Cristina Doutor
REVISORA OFICIAL DE CONTAS





Este texto pretende fazer interrogações. Pretende contribuir para a reflexão. No enquadramento da liberdade redatorial por que se pauta esta revista, reiterada pela nova direção, expõe, de modo livre, mas incompleto, um sentimento de profunda necessidade de diálogo.

Num tempo chamado de transformação, referem-se os oradores e promotores de conferências à transformação digital, é comum ouvir-se que não sabemos para onde caminhamos mas que de certeza para algo diferente.

É especialmente interessante perceber a perplexidade de um nosso Presidente da República, com treino militar, com treino para progredir em terreno novo, o General Ramalho Eanes, quando, a propósito de tanta evolução tecnológica, sobre o desenvolvimento da "inteligência artificial", exclamou: "e a humanidade embarca assim, nesta aventura, sem bússola?"¹

Em conferências, seminários, discursos sobre auditoria, transmite-se que não se sabe como é o futuro, apenas se sabe que teremos de recorrer muito mais ao uso de ferramentas tecnológicas e ninguém parece saber ao certo em que se tornará a auditoria.

Estamos já todos conscientes de que temos de trabalhar de modo moderno, forçosamente, a nossa pasta de trabalho tem de ter uma grande componente digital. Porquê? Porque não será credível uma auditoria que não evoluiu para o uso de tantas e tão sofisticadas ferramentas que temos ao nosso dispor para tratar ficheiros a 100%, identificar todos os itens não usuais, verificar que todos os registos

na conta 71 provêm do processamento das vendas e correspondem ao que foi declarado para efeitos fiscais, e correspondem também aos débitos em clientes e os documentos processados cumprem todos os requisitos do CIRC, etc. E fazemos cálculos estatísticos sobre cobranças e incobráveis e históricos de aderência das perdas por imparidade registadas às perdas efetivas que, entretanto, tenha sido possível conhecer e comparações com o setor, etc. e cálculos de justo valor de acordo com o modelo definido na norma e cálculos atuariais, ...

Depois de tudo isso e mais, estaremos habilitados a dizer que não detetámos nenhuma anomalia, que toda a informação que a empresa apresenta está de acordo com as normas ou regras a que está obrigada. O resultado está certo? O valor patrimonial é aquele? Sim, de acordo com as normas ou regras definidas que lhe são aplicáveis e com a segurança que o computador proporcionou e de acordo com a estatística e probabilidades cuidadosamente aplicadas aos casos e de acordo com as leis que tem de cumprir, tudo sob uma qualquer responsabilidade do auditor que talvez valha a pena saber qual.

Estudamos agora mais estatística e probabilidades, mais modelos matemáticos, complexificamos os procedimentos de revisão analítica, avaliamos réditos, gastos, resultados, com base em projeções que a matemática justifica. Poderia até, como aconteceu em outra situação, formar-se espontaneamente uma oração na minha mente: que o conhecimento das probabilidades e estatística não diminua a minha inteligência. A oração não se formou, fui treinada para ser cética em relação a números, a estatísticas. Todos os resultados da estatística e das probabilidades, de modelos matemáticos, têm de ser vistos à luz do ceticismo profissional. Consigo explicar, evidenciar, demonstrar esta análise crítica? De certeza que sim, aos Colegas com o mesmo treino. Treinados para saber que em qualquer caso mantemos incerteza. Treinados para saber que não sabemos mas que atingimos a conclusão mais razoável nas circunstâncias, a possível.

Também recorreremos mais ao uso das tecnologias informáticas. Os nossos computadores fazem interrogações de ficheiros, comparam ficheiros, avaliam a plenitude da informação incorporada na contabilidade, a partir dos ficheiros que lhes são dados, claro. Mais uma vez a oração poderia ter-se formado: que o uso das tecnologias de informação não diminua a minha inteligência. Também esta não se formou. Fui treinada para ser cética em relação a qualquer sistema de informação, a informação produzida pelos mais avançados sistemas tem de ser vista à luz do ceticismo profissional (serei capaz de manter este ceticismo?).

Cada vez estudamos mais leis e normas, as obrigações aumentam, adensam-se, o esforço é grande para conhecermos as leis a que estamos obrigados e para as cumprir. Frequentamos ações de formação. Ouvimos atentamente os especialistas em direito, explicam as novas leis, o que é exigido, o que tem de ser visto... sim, desta vez sim, formou-se espontaneamente uma oração na minha mente: que o conhecimento das leis não diminua a minha inteligência. É que não

fui treinada para ser cética sobre leis. Fui treinada para obedecer às leis e às normas. Corro o risco de pensar que se agir de acordo com a lei estou a agir bem. Foi necessária a experiência, a observação da feita das leis, o sofrimento da sua aplicação, a observação das suas consequências, para ganhar algum ceticismo. Sim, teremos de cumprir as leis. Mas que isso não reduza a nossa inteligência.

Muito curioso o artigo da Professora Leonor Ferreira publicado no Fólio do Senador na edição de novembro / dezembro de 2014 do Jornal de Contabilidade. Discute se as empresas poderiam apresentar um intervalo de resultados em vez de um resultado único. Dada a complexidade da realidade, talvez os leitores consigam maior utilidade de uma informação em diálogo do que de uma informação meramente obediente a um conjunto de normas, ainda que alegadamente com base em princípios, ilusória de exatidão. Como seria a auditoria de informação financeira com diversos resultados? Afinal o que querem os leitores? Temos feito esta pergunta de modo suficiente? E se a fizermos, os leitores sabem responder?

Na procura do equilíbrio, nunca conseguido, entre quanto deve algum poder central proteger os cidadãos, a economia ou quanto deve cada cidadão, cada agente responsabilizar-se pelos seus atos, quem lê a informação prestada pelas empresas? Quem lê o relatório do auditor? A proteção consegue-se com um controlo central ou com a educação? Quem se sente ou quem está efetivamente mais seguro porque se fazem mais leis e porque se acentua, aparentemente, o controlo?

No eventual esquecimento de que a informação prestada pelas empresas ou outras entidades é útil aos leitores que sobre elas pretendem tomar alguma decisão, o relatório de auditoria, a opinião sobre se as contas dão uma imagem verdadeira e apropriada, em todos os aspetos relevantes para os leitores, da situação financeira da entidade e dos resultados das suas operações e dos fluxos de caixa de acordo com critérios contabilísticos aceites, que importância ou que utilidade tem?

Ao relato do auditor acrescentou-se o relato sobre outros requisitos legais. Talvez assim aumente a utilidade do relatório, o auditor tem cada vez mais obrigações de relato sobre outras matérias, e as leis vão pululando, trazendo mais matérias e aumentando o relato dos auditores. E fora do relato do auditor, outro reporte lhe é exigido, sobre indícios de crime público, indícios de branqueamento, de financiamento do terrorismo, de riscos, de irregularidades diversas, de fraude, incumprimentos fiscais, deficiências significativas de controlo interno, ... e o trabalho do auditor torna-se cada vez mais útil, para as entidades a que se destinam estes deveres de relato adicional. Há honorários para tanto? Porque não pode o auditor, quando faz auditoria, concentrar-se na auditoria? Não há quem faça o resto? A auditoria não é suficientemente útil para que seja uma tarefa? Para que seja dignamente destacada de tantas outras obrigações que lhe são coladas e, eventualmente, a abafam?

Entretanto, o auditor tem de provar que fez tudo, todas as tarefas que lhe impõem e mais a auditoria. Melhora-se, pois, a documentação da auditoria, os procedimentos padronizados que pretendem demonstrar a objetividade do auditor, o auditor tem um método de cálculo para apuramento da materialidade, da materialidade de execução, da dimensão das amostras, usa ferramentas informáticas que identificam os itens a testar, provam a coerência da informação... O auditor constrói uma pasta de auditoria objetiva, rastreável.

E para os leitores? Para os leitores que queriam a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras? A opinião do auditor, a minha opinião!

Rapidamente todos os auditores estarão a fazer as auditorias com o computador, ou o computador estará a fazer as auditorias. Rapidamente todas as empresas terão *softwares* que lhes mostram se alguma transacção se esqueceu de chegar à contabilidade (a partir de uma base de dados, claro!), se os itens são "normais", se a informação é coerente entre si... o auditor (o computador do auditor) não será mais necessário para isso... mas houve em tempos leitores que queriam a opinião do auditor. Não as conclusões das conformidades legais, das conformidades dos computadores ou das probabilidades e estatísticas, queriam a opinião do auditor!

Se ainda há leitores assim, se têm voz, se voltar a haver, haverá no futuro auditores capazes de emitir a sua própria opinião competente e independente sobre a informação financeira?

Desde há muitos anos, a Ordem tem promovido, para quem queira frequentar, o curso de preparação para Revisor Oficial de Contas. Pretende-se que seja um auxiliar ao estudo na preparação para o exame de ingresso. Apesar da singeleza do que temos feito, em acordo com a Colega Ana Aniceto, partilhamos:

Com o seu trabalho e de outros Colegas, ainda preparamos as ações de formação de auditoria do CPROC com vista a treinar para a construção da própria opinião. É um contributo muito, muito humilde, é um ténue retorno do que nos foi, tem sido, dado, é o que podemos. Ainda procuramos a discussão, a opinião própria, a consciência da complexidade da informação, a procura pelo melhor serviço ao leitor,

com todos os riscos. Não procuramos, não haverá nunca, segurança absoluta para o leitor, todos sabem. Noutras ações de formação talvez se enfatize a documentação, a objetividade, a padronização de procedimentos, a realização de auditorias iguais, mais facilmente rastreáveis. No CPROC, não ensinamos auditorias iguais nem documentação padronizada, aliás, o verbo "ensinar" não se pode aplicar, o CPROC é muito difícil, no CPROC trabalhamos, damos um primeiro passo, para construir a própria opinião.

Tivemos oportunidade no passado recente de "testar" o CPROC com Colegas mais experientes. A sua reação fez-nos pensar que talvez este trabalho seja de manter. Agradecemos a simpatia, o cuidado e o impulso dado por esses Colegas. Pensamos que talvez seja nosso dever deixar registro. Por isso, propomo-nos ir deixando sair na revista algumas reflexões sobre temas que costumamos tratar:

O julgamento sobre a materialidade das distorções encontradas

A procura de níveis de materialidade a considerar no planeamento e na execução da auditoria

A apreciação da plenitude da informação

Outras asserções e a obtenção de prova

O risco de auditoria

Muitos mais temas gostaríamos de abordar. Abordaremos, na revista ou em outros espaços, contando com os contributos de todos os Colegas que queiram intervir neste diálogo. Continuaremos as nossas reflexões sobre a auditoria, sobre se é útil. Como, com a sua segurança "apenas" razoável, pode ser útil, como podem os seus beneficiários reconhecer que o é.

Para já, temos três meses para fazer sair algo sobre o primeiro tema que propomos. Todas as ajudas são bem-vindas.

¹ na sua intervenção, em 2 de maio de 2017, por ocasião do lançamento do livro "Francisco: Desafios à Igreja e ao Mundo", do Padre Anselmo Borges, nas instalações da Fundação Calouste Gulbenkian – citação de memória.

O Acesso à Profissão de Revisor Oficial de Contas

Uma Comparação a Nível Europeu (Portugal vs. Alemanha)

Auditoria



Reiner Quick
PROFESSOR NA TECHNISCHEM
UNIVERSITÄT DARMSTADT



Inês Pinto
PROFESSORA NO ISEG – LISBON
SCHOOL OF ECONOMICS &
MANAGEMENT, UNIVERSIDADE
DE LISBOA



Ana Isabel Morais
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



Introdução

Os escândalos e crises financeiras que têm afetado a economia mundial no início deste século têm levado as entidades reguladoras e supervisoras a realizarem diversas reflexões sobre o papel e responsabilidade do auditor na garantia de uma informação de qualidade. A nível Europeu, este debate ganhou força com a recente necessidade de transposição para o direito nacional pelos vários Estados-Membros da diretiva 2013/55/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de novembro, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais, e do regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas.

Segundo Azevedo Rodrigues (2017), Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) entre 2012 e 2017, existem duas áreas que têm enfrentado desafios difíceis face às alterações legislativas verificadas: (1) os Estatutos da OROC, nomeadamente ao nível da inscrição na profissão e (2) a área do controlo de qualidade, incluindo a supervisão.

Com o objetivo de contribuir para este debate, este artigo procura analisar e comparar o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) em dois países da União Europeia: Alemanha e Portugal. Apesar da harmonização da legislação existente a nível Europeu nas profissões regulamentadas, existem ainda diferenças na profissão entre os Estado-Membros que podem justificar diferenças em termos da atratividade da profissão e/ou controlo de qualidade. Assim, através da análise comparativa da profissão de ROC na Alemanha e em Portugal, pretendemos contribuir para uma reflexão sobre o que pode ser feito em ambos os países de forma a aumentar a atratividade desta profissão, mantendo a qualidade e a transparência da mesma.

A profissão de ROC na Alemanha existe desde 1931 (*Wirtschaftsprüfer*), estando atualmente inscritos na Câmara 14.492 profissionais (janeiro de 2018¹). Esta profissão foi institucionalizada nesta altura na sequência de diversos escândalos contabilísticos ocorridos durante a grande depressão económica dos anos 30 do século XX. Antes desta data, a certificação legal de contas na Alemanha

era assegurada pelo conselho fiscal das empresas. Em Portugal, a profissão de ROC foi oficializada em 1972 e a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), atualmente designada por Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), foi constituída dois anos depois, em 1974².

Na Europa, a profissão de ROC foi fortemente influenciada pela 8.ª Diretiva da Comissão Europeia relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas (European Commission, 1984), cujo objetivo consistia na harmonização da regulamentação da profissão dentro da União Europeia, em particular no que respeita aos pré-requisitos e acesso à profissão de ROC. Apesar desta harmonização, cada Estado-Membro manteve os estatutos do ROC e regulamentação específica diferenciada. No próximo capítulo, iremos apresentar os pré-requisitos e acesso à profissão de ROC na Alemanha de forma a poder fazer uma análise comparativa com o acesso à profissão em Portugal e ver as vantagens e desvantagens de cada sistema com vista a realizar uma reflexão sobre possíveis melhorias da qualidade e transparência da profissão.

O Acesso à Profissão de ROC na Alemanha

O acesso à profissão de ROC³ (*Wirtschaftsprüfer*) na Alemanha está condicionado à posse de uma cédula profissional emitida pela Câmara dos ROCs (*Wirtschaftsprüferkammer*), sendo necessário a realização com aproveitamento do exame de admissão à Câmara⁴. O candidato a ROC deverá remeter à Comissão de Exames, organismo que faz parte da Câmara dos ROCs, um requerimento a solicitar a inscrição no exame de admissão.

Pré-requisitos para a candidatura

Os pré-requisitos para a candidatura relacionam-se com a formação académica e com a experiência profissional.

- Formação académica:

Os candidatos ao exame terão de possuir uma licenciatura atribuída pelo ensino universitário ou politécnico, não existindo referência ou indicação relativamente à área do curso frequentado. Em Portugal, os candidatos deverão ser titulares de uma licenciatura pré-Bolonha, mestrado ou doutoramento, ou deter um grau académico superior estrangeiro que tenha sido declarado equivalente a um daqueles graus.

Na Alemanha, os candidatos que possuam 10 anos de experiência profissional em auditoria ou que tenham pelo menos cinco anos de experiência como consultor fiscal (*Steuerberater*) ficam dispensados de possuir o grau de licenciatura. A profissão de consultor fiscal é regulamentada, podendo ser exercida por profissionais que tenham um curso de formação profissional. Estão ainda dispensados de possuírem licenciatura os candidatos com pelo menos cinco anos de experiência como ROC de sociedades de média dimensão. Na sequência da adoção das diretivas comunitárias nos anos 80 e, tendo em conta as alterações verificadas na obrigatoriedade de

certificação legal de contas na Alemanha, decidiu-se permitir que as sociedades por quotas de média dimensão pudessem ser auditadas por profissionais com uma qualificação profissional simplificada (*vereidigter Buchprüfer*). Surgem assim, até ao ano de 2005, auditores para os quais os requisitos de admissão são simplificados, mas que só poderão certificar contas de empresas de menor dimensão.

- Experiência Profissional:

Ao contrário do que acontece em Portugal, em que a experiência profissional exigida consiste num estágio profissional a realizar após o exame, no sistema Alemão são exigidos três anos de experiência profissional antes da realização da prova. No caso de o candidato possuir um grau académico obtido num curso com menos de quatro anos, então a experiência profissional exigida passa a ser de quatro anos. Dos três anos de experiência profissional, pelo menos dois têm de ser realizados em auditoria, podendo exercer no máximo um ano em atividades relacionadas tais como auditoria interna numa empresa ou consultor fiscal. Estão dispensados destes três anos de experiência profissional, os candidatos que tenham 15 anos de experiência profissional como consultor fiscal ou auditores qualificados para a realização de auditorias de menor dimensão.

O Exame

O exame na Alemanha decorre duas vezes por ano em todo o país. Consiste numa prova escrita e numa prova oral. O desenvolvimento do exame escrito é da responsabilidade de um comité constituído por um representante do Estado Federal Alemão, o chefe da comissão de exame e representantes de empresas, professores, auditores e da autoridade tributária. O exame escrito é constituído por quatro matérias: (1) Auditoria e Contabilidade; (2) Gestão e Economia Aplicada; (3) Direito Comercial e (4) Direito Fiscal. O exame é composto por sete secções (duas por cada matéria exceto direito fiscal) e terá de ser realizado num espaço de cerca de três semanas. Em Portugal, o exame está dividido em 12 módulos, incluindo diversas matérias de economia, direito, contabilidade, fiscalidade, auditoria, finanças, tecnologias de informação e ética profissional.

A classificação do exame, na Alemanha, é dada numa escala de 1 a 6, em que o 1 representa a melhor nota e 6 a pior classificação possível. Se o candidato obtiver no exame uma classificação final de 5 ou mais ou se na área de auditoria e contabilidade tiver uma classificação acima de 5 fica automaticamente reprovado, não podendo realizar a prova oral.

A prova oral é constituída por duas partes. A primeira parte consiste numa apresentação de um tema sobre uma das quatro matérias acima descritas. A apresentação não deverá exceder 10 minutos, tendo o candidato meia hora para preparar a mesma. A segunda parte da prova oral consiste em perguntas ou casos nas diversas áreas (duas na área de auditoria e uma para cada uma das restantes matérias).

O candidato obtém uma classificação para cada uma das quatro áreas avaliadas, quer na parte escrita, quer na parte oral. Posteriormente, é contabilizada a média na prova escrita e na prova oral, sendo a nota final global igual a 60% da classificação na prova escrita e 40% na prova oral.

Se a nota final for inferior a 4 e o candidato tiver uma média inferior a 4 em todas as matérias avaliadas, então obtém aprovação no



exame de candidatura à ordem. Se a nota final for superior a 4 e o candidato tiver nota superior a 4 em duas ou mais matérias avaliadas, então reprova no exame. Se o candidato não estiver nestes dois casos, podemos ter os seguintes cenários:

- A nota final é superior a 4, tendo apenas reprovado numa das áreas avaliadas. Neste caso o candidato repete o exame escrito e oral apenas relativamente a esta matéria.
- A nota final é inferior a 4, tendo reprovado em mais do que uma matéria. Neste caso, terá de repetir o exame na sua totalidade. No caso de reprovar, o candidato poderá ter duas tentativas adicionais.

Existem alguns casos para os quais o exame é simplificado:

- Os consultores fiscais estão dispensados de realizar o exame escrito e oral de direito fiscal;
- Os auditores qualificados para realizar auditorias de menor dimensão estão dispensados de realizar o exame escrito e oral em gestão e economia aplicada;
- Os candidatos que tenham realizado um mestrado em auditoria, gestão e economia aplicada ou em direito comercial desde que o mestrado esteja acreditado por um comité no qual a câmara dos ROCs é representada poderão estar dispensados de realizar o exame de gestão e economia aplicada. Atualmente existem sete mestrados acreditados na Alemanha.
- Existem determinadas universidades que podem requerer que os seus cursos dispensem os candidatos da realização do exame em gestão e economia aplicada e direito comercial. Atualmente existem 15 universidades e politécnicos que dispensam destes exames. No entanto, este pedido tem de ser realizado anualmente pela universidade com custos a suportar por esta.

Os ROCs estrangeiros que sejam de países da União Europeia ou da EFTA – *European Free Trade Association* (Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça) têm de realizar um exame simplificado de forma

a provar que têm aptidões para se registarem como ROC na Alemanha. Este exame dá especial ênfase ao direito comercial, fiscal e ética profissional.

As taxas de aprovação dos exames de acesso a ROC na Alemanha no ano de 2017 foram as seguintes (Tabela 1):

Tabela 1: Resultados dos exames de acesso à CROC na Alemanha no ano de 2017

Ano de 2017	Número	%
Número de candidatos não aceites para exame oral	97	14.59%
Número de candidatos reprovados	102	15.34%
Repetição do exame ou parte do exame	107	16.09%
Número de candidatos aprovados	359	53.98%
Total de candidatos	665	100.00%

Fonte: Wirtschaftsprüferkammer (2017); Ergebnisse der Wirtschaftsprüferprüfung I/2017 Gesamtergebnis, Berlin, https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK--Ergebnisse_WP-Pruefung_I-2017.pdf.

Em Portugal, os candidatos estão sujeitos a quatro provas escritas, realizadas uma vez por ano, e a uma prova oral, realizada após aprovação nas provas anteriores. As provas escritas incidem sobre módulos de matérias de acordo com a tabela 2. A prova oral compreende a apresentação de um tema sorteado para os candidatos⁵.

Terão aprovação no exame os candidatos que obtenham uma classificação igual ou superior a dez valores em cada uma das quatro provas escritas e uma classificação de “aprovado” na prova oral⁶. Se o candidato tiver uma nota inferior a 9,5 numa das provas escritas poderá repetir essa prova escrita nos três anos subsequentes. Após o exame, os candidatos terão ainda que realizar com aproveitamento um estágio profissional sob orientação geral e fiscalização da comissão de estágio. A duração do estágio é, pelo menos de três anos, com o mínimo de 700 horas anuais, tendo início no prazo máximo de três anos, a contar da data do exame de admissão à Ordem.

Auditoria

Tabela 2: Matérias para o exame escrito de admissão à OROC

Prova Escrita 1	Módulo 1	Matemáticas financeiras e métodos quantitativos	20%
	Módulo 2	Direito civil, comercial, das sociedades e do trabalho	40%
	Módulo 3	Contabilidade Financeira I	40%
Prova Escrita 2	Módulo 4	Fiscalidade	35%
	Módulo 5	Contabilidade Financeira II	35%
	Módulo 6	Economia e finanças empresariais	30%
Prova Escrita 3	Módulo 7	Contabilidade de gestão e sistemas de controlo	30%
	Módulo 8	Auditoria - Aspetos gerais, identificação de riscos e planeamento	35%
	Módulo 9	Auditoria - Avaliação de riscos, controlo interno e sistemas de informação	35%
Prova Escrita 4	Módulo 10	Auditoria - Procedimentos substantivos	35%
	Módulo 11	Auditoria - Conclusão e relato	35%
	Módulo 12	Ética profissional e independência	30%

Fonte: Art.º 20º do Regulamento de Exame e Inscrição na OROC.

Em 2016, a taxa de aprovação das provas escritas do exame de admissão à OROC foi muito semelhante ao que aconteceu na Alemanha, conforme consta da tabela abaixo apresentada (Tabela 3):

Tabela 3: Resultados dos exames de acesso à OROC em Portugal no ano de 2016

Ano de 2016	Prova escrita 1	Prova escrita 2	Prova escrita 3	Prova escrita 4	Total
Candidatos Registados	186	112	101	94	493
Candidatos Presentes	145	87	88	84	404
Candidatos Aprovados	49	46	43	76	214
% Aprovados/Presentes	34%	53%	49%	90%	53%

Fonte: Relatório e contas 2016 – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



Em relação à inscrição de ROCs estrangeiros, poderão exercer a profissão em Portugal desde que residam em Portugal há pelo menos três anos e estejam inscritos e com plenos direitos de exercício da profissão em organismo do respetivo país, reconhecido pela *International Federation of Accountants (IFAC)*. Terão ainda de ter aprovação nos módulos de direito e fiscalidade, tal como definido na prova de exame para acesso a ROC⁷.

O Registo como ROC

Na Alemanha, os candidatos que tenham obtido aprovação no exame podem requerer o registo como revisor oficial de contas junto da câmara dos ROCs. Em Portugal, existem determinados requisitos que têm de ser preenchidos para o registo como ROC. Na Alemanha, a legislação indica diferentes situações em que o registo não é aceite como por exemplo a existência de uma sentença de tribunal que impede o candidato de exercer funções públicas ou o facto de o candidato exercer uma profissão que não seja compatível com a de auditor (como, por exemplo, gerir um negócio) ou ainda no caso

de se demonstrar que o candidato não possui uma condição económica e financeira estável (como, por exemplo, um processo de insolvência pessoal).

No caso do candidato não se enquadrar em nenhuma das situações de recusa listadas na lei e de a câmara dos ROCs não ter provas de um comportamento anterior inadequado ao exercício da profissão, então o candidato é registado pela câmara como revisor oficial de contas.

Na tabela 4 podemos ver a evolução do número de ROCs inscritos na CROCs alemã nestes últimos anos. Verificou-se uma redução em termos do número de ROCs das empresas de menor dimensão, uma vez que a possibilidade de inscrição neste tipo de profissão apenas esteve disponível até 2005. Verificou-se um aumento grande do número de auditores no início do século, entre 2000 e 2005, sendo que este número tem vindo a estabilizar-se nos últimos anos. Em relação às empresas de auditoria, o crescimento tem sido mais estável.

Tabela 4: Evolução do número de profissionais inscritos na CROCs na Alemanha

	1986	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2018
N.º de Revisores Oficiais de Contas	4,836	6,344	7,994	9,984	12,244	13,619	14,407	14,492
N.º de ROC de empresas de menor dimensão	89	2,782	4,233	4,094	4,009	3,688	3,085	2,662
N.º de empresas de auditoria	991	1,215	1,541	1,879	2,221	2,540	2,863	2,974
N.º de empresas de auditoria de empresas de menor dimensão	1	32	108	166	143	121	102	93

Fonte: Mitgliederstatistik der WPK, Stand 1. Januar 2018, https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Organisation/WPK-Statistiken_Januar_2018.pdf

Em Portugal, a evolução do número de ROCs tem sido relativamente estável desde 2010. A redução do número de sociedades verificada em 2016 deve-se ao facto dos novos Estatutos da OROC exigirem a pluralidade de sócios profissionais. Assim, as sociedades unipessoais existentes em anos anteriores tiveram de se reestruturar.

	2005	2010	2015	2016
N.º de Revisores Oficiais de Contas	772	859	936	935
Título Individual	303	222	208	228
Sob Contrato de Prestação de Serviços		110	107	101
Como sócios de SROC	469	527	621	606
N.º de Sociedades de ROCs	150	189	228	177

Fonte: Relatório e contas – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Em relação à área de formação dos ROCs alemães, podemos verificar, na tabela 5, que a maioria dos ROCs possui uma licenciatura em gestão. Relativamente, aos ROCs das empresas de menor dimensão podemos observar que uma elevada percentagem (41%) recai nas exceções, podendo não possuir licenciatura.

Tabela 5: Área de formação dos ROCs

Áreas	Revisores Oficiais de Contas		ROCs de empresas de média dimensão	
	Número	%	Número	%
Gestão	11,424	79.4%	1,049	37.2%
Economia	614	4.3%	79	2.8%
Direito	756	5.3%	337	11.9%
Engenharia	40	0.3%	3	0.1%
Agronomia	44	0.3%	10	0.4%
Outros	876	6.1%	186	6.6%
Excepções (sem licenciatura)	638	4.4%	1,157	41.0%
Total	14,392	100.0%	2,821	100.0%

Fonte: Mitgliederstatistik der WPK, Stand 1. Januar 2018, https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Organisation/WPK-Statistiken_Januar_2018.pdf



Registo das empresas de auditoria

Na Alemanha, as empresas de auditoria necessitam ser reconhecidas como tal, sendo a Câmara dos ROCs responsável pela respetiva aprovação e registo. A maioria dos membros do conselho de administração das empresas de auditoria têm de ser ROCs da UE. Podem também fazer parte do conselho de administração os consultores fiscais, auditores de empresas de menor dimensão ou advogados. A participação no conselho de administração de outras pessoas ou de ROCs de países fora da União Europeia tem de ter aprovação prévia da Câmara.

A mesma regra aplica-se aos sócios ou acionistas da empresa de auditoria. A maioria do capital da empresa ou a maioria dos direitos de voto têm de ser detidas por profissionais de auditoria (ROC ou empresas de auditoria). O restante capital poderá ser detido por consultores fiscais, auditores de empresas de menor dimensão, advogados ou qualquer outro profissional ou auditor fora da UE desde que previamente autorizados pela Câmara dos ROCs. Neste último caso, a maioria dos sócios ou acionistas tem de fazer parte do conselho de administração da empresa.

As empresas que requerem o registo como empresas de auditoria podem adotar qualquer das formas legais aceites na Alemanha, tendo que provar que o seu capital próprio é superior ao capital social da mesma e que possui um seguro de responsabilidade civil.

Em Portugal, a maioria do capital social e dos direitos de voto também deve pertencer a ROCs, sociedades de ROCs, auditores ou entidades de auditoria de Estados membros, podendo o restante ser detido por qualquer pessoa singular ou coletiva. O mesmo requisito aplica-se relativamente à maioria dos membros dos órgãos de gestão⁸.

Conclusão

Após a apresentação dos vários requisitos de acesso à profissão de ROC, na Alemanha e em Portugal, podemos concluir que existe uma grande semelhança entre os dois sistemas decorrente da harmonização da regulamentação da profissão que se tem verificado dentro da União Europeia nestes últimos anos.

A nível das provas de acesso à profissão, parece-nos que, em Portugal, o sistema é vantajoso na medida em que os diversos módulos de matérias estão repartidos por quatro provas escritas, sendo possível o candidato repetir apenas as provas escritas em que não obteve aprovação. No sistema alemão, se o candidato reprovar em mais do que uma das quatro matérias avaliadas, poderá ter que repetir todo o processo de novo o que pode consistir num forte desincentivo para o candidato.

Em termos de inscrição dos ROCs estrangeiros, parece-nos também que o sistema está simplificado em Portugal, uma vez que os candidatos apenas terão que realizar os exames nos módulos de direito e fiscalidade. Embora simplificado, no sistema alemão o exame é completo.

Por fim, em termos da experiência profissional exigida, consideramos que, o facto de no sistema alemão a experiência exigida ser antes do exame, pode ser benéfico para o candidato. Em Portugal, a experiência profissional adquire-se a seguir aos exames através de um estágio a realizar durante três anos.

REFERÊNCIAS

Azevedo Rodrigues (2017), "Reflexões do Bastonário José Azevedo Rodrigues", Revisores e auditores - Revista dos Revisores Oficiais de Contas, n.º 79.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

European Commission (1984). Eighth Directive on Company Law (84/253/EEC). Brussels: Office of the European Commission (10 April).

Mitgliederstatistik der WPK, Stand 1. Januar 2018, https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Organisation/WPK-Statistiken_Januar_2018.pdf

Wirtschaftsprüferordnung – Lei que regulamenta o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas na Alemanha.

Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung – WPAnrV - Regulamento sobre o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas

¹ Fonte: Mitgliederstatistik der WPK, Stand 1. Januar 2018.

² Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

³ Wirtschaftsprüferordnung – Lei que regulamenta o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas na Alemanha.

⁴ Regulamento sobre o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas (Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung – WPAnrV)

⁵ Art.º 16.º do Regulamento de Exame e Inscrição na OROC.

⁶ Art.º 19.º do Regulamento de Exame e Inscrição na OROC.

⁷ Art.º 149.º do DL n.º 140/2015, de 7 de setembro.

⁸ Art.º 118.º do DL n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Ferramenta de vanguarda à sua medida

Dinamize o seu trabalho de Auditoria/Revisão de Contas e de Consolidação de Contas com a ferramenta utilizada pelas principais networks internacionais, adaptável à sua dimensão e exigências. Trabalhe em conformidade com as normas nacionais e internacionais de auditoria e de contabilidade.



Para mais informações contacte-nos através do 229 445 680
caseware@inobest.com | www.inobest.com | www.caseware.com
 Distribuidores para: Portugal, Angola e Cabo Verde

O justo valor e a sua auditoria

Auditoria



Ricardo Telo Rasquilha
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



1. O justo valor e a sua auditoria

O objetivo das demonstrações financeiras de uma entidade, conforme definido na Estrutura Conceptual adotada pelo *International Accounting Standards Board* ("IASB"), é proporcionar aos seus utilizadores (que incluem investidores atuais e potenciais, supervisores, credores, fornecedores, colaboradores e Estado, entre outros) informação financeira que possa ser útil para a tomada de decisões económicas, como por exemplo a compra, venda ou manutenção de instrumentos de capital e dívida emitidos pela entidade, a concessão de créditos ou o estabelecimento de algum tipo de relação comercial. Para atingir este objetivo, os organismos responsáveis pelo desenvolvimento das *International Financial Reporting Standards* ("IFRS" ou "Normas") têm vindo a adotar, para um conjunto cada vez mais abrangente de elementos das demonstrações financeiras das entidades, o justo valor como base de valorização e divulgação principalmente ao nível dos instrumentos financeiros que constituem uma parte muito relevante dos balanços de algumas entidades (tais como as instituições financeiras), de forma a proporcionar aos utilizadores dessas demonstrações financeiras informação mais fidedigna sobre a posição financeira e o desempenho das entidades, além de possibilitar uma maior comparabilidade entre as demonstrações financeiras de diferentes entidades. Deste modo, apesar de o critério do custo histórico ainda ser utilizado na contabilidade

como uma das principais referências, o IASB recomenda a generalização da utilização do justo valor para as situações em que tal seja possível, exigindo divulgações adicionais, com especial destaque para os ativos e passivos financeiros.

Neste contexto, o justo valor tem vindo a tornar-se cada vez mais relevante na preparação e divulgação de demonstrações financeiras e, conseqüentemente na sua auditoria, por ser uma das principais metodologias de mensuração e/ou divulgação dos elementos do balanço das entidades. Adicionalmente, é uma matéria que tem registado sucessivas evoluções ao nível das Normas, nomeadamente através das recentes publicações da IFRS 13 – "Mensuração pelo justo valor" ("IFRS 13"), da IFRS 7 – "Instrumentos financeiros – Divulgações" ("IFRS 7") e da IFRS 9 – "Instrumentos financeiros" ("IFRS 9").

Considerando a abrangência de elementos do balanço de uma entidade sobre os quais é necessário apurar o justo valor, seja para mensuração ou para divulgação, e as respetivas particularidades e especificidades, esta é uma matéria cada vez mais relevante ao nível do risco e da complexidade dos trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras.



A aplicação do justo valor é um processo que se torna, em muitos momentos, subjetivo, principalmente em ativos pouco líquidos e quando utilizado por empresas sem capacidades técnicas ou com perfil para decisões menos isentas, aumentando o risco de manipulação da informação. Até recentemente não existia uma Norma específica sobre justo valor, estando os requisitos aplicáveis dispersos por várias Normas. Com o objetivo de uniformizar os conceitos, requisitos e metodologias, o IASB publicou a IFRS 13 que é de aplicação obrigatória na União Europeia para os exercícios iniciados em ou após 1 de janeiro de 2013 e que veio: (i) Definir justo valor; (ii) Estabelecer numa única IFRS um quadro para mensuração pelo justo valor; e (iii) Exigir mais informação qualitativa nas divulgações das mensurações pelo justo valor.

A expressão justo valor era até então definida como a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não exista relacionamento entre elas. Contudo, a IFRS 13 veio redefinir o conceito tendo o justo valor passado a ser definido como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data da mensuração, ou seja, o justo valor passa a ser definido como um preço de saída.

O justo valor proporciona uma informação mais relevante e beneficia a comparabilidade, refletindo os ativos pelos valores atuais de mercado, permitindo aos investidores e outros utilizadores, segundo as condições económicas atuais da entidade relatora, terem maior conhecimento sobre a entidade e tomarem as melhores decisões. Não obstante, esta análise é verdade para o apuramento do justo valor considerando a existência de mercados organizados e líquidos. Nas situações em que tal não é possível, é necessário recorrer a metodologias e técnicas de valorização que, com base em

pressupostos, permitem o apuramento de justos valores estimados mas aumentam a subjetividade e o risco de erro ou fraude. Assim, sempre que o justo valor não pode ser apurado com base em mercados ativos e líquidos a necessidade de conhecimentos técnicos exigidos à entidade relatora e ao Revisor Oficial de Contas ("ROC") cresce exponencialmente em função da especificidade do ativo ou passivo e da ausência de informação observável. Por este motivo, o justo valor veio aumentar o risco de distorção material das demonstrações financeiras e, conseqüentemente, o risco da auditoria. Assim, cabe ao revisor ter um vasto conhecimento técnico sobre as normas contabilísticas e de auditoria aplicáveis a esta matéria.

Para dar resposta a esta questão e à necessidade de ser definido um guia para o auditor em matéria de auditoria do justo valor, até mesmo para assegurar consistência entre o trabalho efetuado e exigência entre os vários auditores, foi publicada a Norma Internacional de Auditoria 540 – "Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor e respetivas divulgações" ("ISA 540").

2. Caracterização do justo valor no contexto do relato financeiro

Face à crescente relevância da utilização do justo valor na preparação e apresentação de demonstrações financeiras e ao facto de os requisitos para a sua aplicação a diferentes componentes dessas demonstrações financeiras se encontrarem dispersos por diversas Normas Internacionais de Contabilidade ("NIC"), o IASB desenvolveu uma Norma específica para estabelecer os requisitos de valorização e divulgação do justo valor de ativos e passivos quando tal valorização ou divulgação seja obrigatória, ou permitida, pelas NIC aplicáveis a esses ativos e passivos. Neste contexto, foi publicada a IFRS 13. Uma vez que o Sistema de Normalização Contabilística ("SNC") não contempla uma norma específica sobre o justo valor, os requisitos previstos na IFRS 13 devem também ser aplicados pelas entidades nacionais que preparam e apresentam as suas demonstrações financeiras de acordo com as Normas contabilísticas e de relato financeiro ("NCRF"), nomeadamente nos casos em que as NCRF permitem ou obrigam à valorização de ativos e passivos ao justo valor e não apresentem disposições contrárias ao previsto na IFRS 13 ou sejam omissas quanto aos seus requisitos.

Assim, a IFRS 13 vem determinar como deve ser mensurado o justo valor quando este é exigido para mensuração e divulgação, ou permitido, por outras IFRSs (IFRS 13, §5), definindo justo valor como o preço que seria recebido na venda de um ativo ou pago para transferir um passivo numa transação ordenada entre participantes no mercado à data de mensuração (IFRS 13, §9). Deste modo, como resultado da definição estabelecida pela IFRS 13, o justo valor deve ser interpretado como um preço de saída, ou seja, o valor que a entidade receberia para vender o ativo ou pagaria para transferir o passivo, por contraste com o preço de aquisição que corresponde ao valor pago para adquirir o ativo ou recebido para assumir o passivo.

Por outro lado, a mensuração pelo justo valor deve considerar as características do ativo ou do passivo, por exemplo, a localização ou as condições em que se encontra o ativo e eventuais restrições

que possam existir sobre a sua venda ou uso, caso os participantes do mercado levassem em consideração essas características na determinação do preço do ativo ou passivo na data de mensuração. Conclui-se que, o efeito das características particulares dos ativos e passivos terão influência sobre a mensuração do justo valor dependendo de como essas características seriam tidas em consideração pelos participantes no mercado (IFRS 13, §12).

Como transação ordenada entende-se uma transação que pressupõe uma adequada exposição ao mercado antes da data da transação para permitir as atividades comerciais que sejam consideradas habituais nas transações que envolvam os ativos ou passivos que se pretende valorizar, ou seja, não é uma transação forçada, como por exemplo uma venda sob pressão. As seguintes características são indícios de transações forçadas: (i) o ativo não ser exposto ao mercado por um período de tempo razoável antes da transação que permita realizar as normais ações de *marketing*; (ii) tempo insuficiente para um ativo ser alienado corretamente, causado por uma urgente necessidade para alienar / obter retorno do ativo; (iii) existência de um único potencial comprador ou muitos grupos limitados de compradores; e (iv) exigência legal para vender o ativo, devido a cláusulas contratuais, ou por requisitos legais ou regulamentares.

Surge aqui uma das principais componentes da nova definição de justo valor apresentada pela IFRS 13: O justo valor deverá ser estimado com base na valorização que os participantes do mercado dão ao ativo ou passivo. Assim, a mensuração pelo justo valor presume que o ativo ou passivo é transacionado entre participantes do mercado numa transação ordenada para vender o ativo ou transferir o passivo na data de mensuração sob as condições atuais de mercado (IFRS 13, §15). A transação é considerada sob a perspetiva de um participante de mercado que possui o ativo ou tem o passivo a pagar, ou seja, não são considerados fatores específicos da entidade que possam influenciar uma transação real. Portanto, a intenção da entidade ou a capacidade da entidade de entrar numa transação na data de mensuração não é, necessariamente, relevante.

“O justo valor deverá ser estimado com base na valorização que os participantes do mercado dão ao ativo ou passivo.”

Os participantes do mercado são compradores e vendedores no mercado principal (ou mais vantajoso) os quais (IFRS 13, apêndice A):

- São independentes entre si, ou seja, não são considerados como partes relacionadas de acordo com os requisitos definidos na IAS 24 - “Divulgações de partes relacionadas”;
- São conhecedores do ativo ou passivo e compreendem a transação, utilizando todas as informações disponíveis, ou seja, não existem assimetrias de informação relevantes; e
- Estão disponíveis, estão motivados para participar na transação, não estão obrigado a fazê-lo e têm capacidade para realizar a transação do ativo ou do passivo.

Adicionalmente, presume-se que a transação de venda do ativo ou de transferência do passivo acontece no seu mercado principal,

sendo o mercado principal o mercado com maior volume e nível de atividade para o ativo ou o passivo. Na ausência de um mercado principal, presume-se que a transação acontece no mercado mais vantajoso, sendo este o mercado que maximiza o valor que seria recebido na venda do ativo ou minimiza o valor que seria pago para transferir o passivo, depois de considerar os custos de transação. Devido ao facto de diferentes entidades poderem ter acesso a diferentes mercados, o mercado principal ou o mais vantajoso para um ativo ou passivo pode variar de uma entidade para outra, apesar de se pretender a valorização do mesmo tipo de ativo ou passivo, pelo que poderão existir valorizações diferentes para um mesmo ativo ou passivo entre entidades distintas (IFRS 13, apêndice A).

Consequentemente, o justo valor é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo numa transação ordenada no mercado principal (ou mais vantajoso) à data da mensuração, nas condições vigentes de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado por recurso a técnica de avaliação (IFRS 13, §24). O preço não deve ser ajustado pelos custos da transação, porque esses custos não são uma característica do ativo ou passivo mas sim uma característica da transação.

Na mensuração pelo justo valor de ativos não financeiros (por exemplo imóveis), os quais normalmente não dispõem de mercados ativos com dados observáveis, a entidade deve considerar a capacidade do participante do mercado em gerar benefícios económicos pela utilização do ativo, ou através da venda a outro participante do mercado que fará com que o ativo tenha o maior e melhor uso. O maior e melhor uso é determinado a partir da perspetiva dos participantes do mercado, mesmo que a entidade pretenda usar o ativo de maneira diferente. A maior e melhor utilização de um ativo não financeiro deve considerar que a sua utilização deve ser fisicamente possível, legalmente admissível e financeiramente viável (IFRS 13, §27):

- Uma utilização que é fisicamente possível considera as características físicas do ativo que os participantes no mercado considerariam ao avaliar o ativo (como por exemplo, a sua localização ou a sua dimensão)
- Uma utilização que é legalmente permitida considera quaisquer restrições legais à utilização do ativo que os participantes no mercado considerariam ao avaliar o ativo (como por exemplo, a capacidade constritiva de um imóvel rústico)
- Uma utilização que é financeiramente viável considera se uma utilização do ativo que é fisicamente possível e legalmente admissível permite gerar rendimentos ou fluxos de caixa que, tendo em consideração os custos de investimento a realizar no ativo para tal utilização, possibilitem ao participante do mercado obter um retorno adequado do ativo face ao risco associado ao investimento que terá que realizar para potenciar essa utilização.

Constata-se que nem todos os ativos dispõem de cotações de mercado observáveis que permitam a sua “fácil” avaliação. Quando não existem cotações de mercado disponíveis a entidade deve utilizar técnicas de avaliação que lhe permitam estimar o justo valor do ativo. Assim, o objetivo do uso da uma técnica de avaliação é estimar o preço pelo qual uma transação ordenada entre participantes do mercado ocorreria na data de mensuração, com base nas condições de mercado vigentes. Para tal, uma entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam adequadas nas circunstâncias e para as

quais estejam disponíveis dados suficientes, maximizando a utilização de dados observáveis relevantes e minimizando o uso de dados não observáveis, na medida em que os dados não observáveis incorporam subjetividade e incerteza na estimativa do justo valor (IFRS 13, §61).

A IFRS 13 não exige a utilização de uma determinada técnica de avaliação, no entanto, exige que para se determinar a técnica de avaliação a utilizar se tenha por base a mais apropriada nas circunstâncias e identifica três técnicas de avaliação como referencial: a abordagem do mercado, a abordagem do rendimento e a abordagem do custo (IFRS 13, §62). Ao mensurar o justo valor a entidade deve utilizar técnicas de avaliação coerentes com essas abordagens para mensurar o justo valor. Por outro lado, a IFRS 13 determina também que as técnicas de avaliação utilizadas devem ser aplicadas de forma consistente ao longo do tempo, exceto se uma alteração na técnica de avaliação resultar numa melhor estimativa do justo valor dadas as circunstâncias que se verificam naquele momento (IFRS 13, §65). Este requisito está em linha com o princípio contabilístico da consistência na aplicação de políticas contabilísticas entre exercícios para evitar que as técnicas sejam alteradas em benefício dos interesses dos órgãos de gestão ou dos acionistas e que as demonstrações financeiras deixem de ser comparáveis. Em termos de auditoria deve ser dada bastante relevância a este requisito da aplicação consistente das técnicas de avaliação e dos principais pressupostos que sejam considerados entre períodos, nomeadamente ao nível da avaliação do risco de fraude e de *management override of controls*.

Face aos conhecimentos técnicos e de mercado necessários para a aplicação de algumas técnicas de avaliação as entidades devem, sempre que não disponham dessas competências, recorrer a peritos avaliadores independentes, com experiência na avaliação dos tipos específicos de ativos ou passivos em avaliação. Não obstante, independentemente de as avaliações serem preparadas por peritos independentes, é responsabilidade do órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras analisar criticamente essas avaliações. O mesmo se passa com o auditor que deve analisar criticamente os métodos de avaliação utilizados, corroborar a razoabilidade dos dados utilizados e desafiar os respetivos pressupostos, ou seja, mesmo para avaliações preparadas por peritos independentes é responsabilidade do órgão de gestão e do auditor validarem a sua fiabilidade e razoabilidade.

Para a avaliação de um ativo ou passivo, a entidade deve selecionar os dados a utilizar nas técnicas de avaliação de acordo com as características do ativo ou passivo que os participantes no mercado teriam em consideração numa transação desse ativo ou passivo. Em certos casos, essas características resultam na aplicação de um ajustamento à estimativa de justo valor, como seja um prémio ou desconto desde que essas características fossem relevantes para os participantes no mercado. Por exemplo, a estimativa do justo valor de um instrumento de capital poderá implicar um prémio pelo controlo da gestão da entidade ou um desconto em circunstâncias em que o mercado não é líquido e a participação não confere controlo.

Importa ter presente que as técnicas de avaliação utilizadas pela entidade para mensurar o justo valor devem maximizar a utilização de dados relevantes observáveis e minimizar a utilização de dados não observáveis. Assim, deve ser dada prioridade máxima à utilização de dados de nível 1 e prioridade mínima aos dados de nível 3. Os dados do nível 1 correspondem a preços cotados em mercados ativos, não ajustados, para ativos ou passivos idênticos, aos quais a entidade pode aceder na data de mensuração.

Conforme referido nos parágrafos anteriores, a IFRS 13 é a Norma que orienta a mensuração pelo justo valor e não a Norma que exige a sua aplicação. Existem diversas Normas que exigem, ou permitem, a mensuração e divulgação pelo justo valor, tais como: IAS 2 "Inventários"; IAS 16 "Ativos fixos tangíveis"; IFRS 10 "Demonstrações financeiras consolidadas"; IAS 28 "Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos"; IFRS 9 "Instrumentos financeiros"; IAS 38 "Ativos intangíveis"; IAS 40 "Propriedades de investimento"; IFRS 3 "Concentrações de atividades empresariais"; IFRS 5 "Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas".

3. Princípios da auditoria do justo valor

Com a mensuração pelo justo valor os auditores viram aumentada a complexidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade, sendo tanto mais complexos quanto menos consistentes e observáveis forem as estimativas de justo valor. A dificuldade em obter estimativas fiáveis aumenta o risco de distorção material das demonstrações financeiras, e esse risco é tanto mais elevado quanto maior for a heterogeneidade, pouca liquidez e inexistência de um mercado ativo para os ativos da entidade. O risco é também aumentado pela utilização de técnicas de avaliação suportados por pressupostos e dados não observáveis, os quais em alguns casos são definidos pelo próprio órgão de gestão. Assim, o grau de incerteza das estimativas de justo valor tende a aumentar, por sua vez, os riscos de distorção material, sendo a identificação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras o fator chave de uma auditoria que permitirá expressar uma opinião, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição e o desempenho financeiro da entidade de acordo com as normas de contabilidade aplicáveis nas circunstâncias.

“Com a mensuração pelo justo valor os auditores viram aumentada a complexidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade...”

Para dar resposta aos crescentes riscos de distorção material que resultam das estimativas contabilísticas e, especificamente das estimativas de justo valor, foi publicada uma Norma para dar resposta a esta matéria e que tem como objetivo apoiar os auditores no adequado tratamento destes riscos, nomeadamente a ISA 540 – “Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor e respetivas divulgações”.

De acordo com as orientações previstas nesta Norma, o trabalho de auditoria ao nível do justo valor deverá incluir a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada que permita ao auditor avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor são razoáveis e se estão adequadamente registadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (ISA 540 §6). Para dar cumprimento a tal objetivo e avaliar os riscos de distorção material nas

demonstrações financeiras relativos a estimativas contabilísticas de justo valor, o auditor deve obter um entendimento sobre:

- (i). os requisitos do referencial contabilístico aplicável relevantes para as estimativas de justo valor, incluindo no que se refere às divulgações;
- (ii). a forma como o órgão de gestão da entidade identifica os elementos das demonstrações financeiras que devem ser mensurados ou divulgadas pelo justo valor;
- (iii). a forma como o órgão de gestão prepara as estimativas de justo valor, designadamente, a seleção das técnicas de avaliação utilizados, a seleção dos dados de base da avaliação, a definição dos pressupostos utilizados, o ambiente de controlo interno implementado para assegurar que os procedimentos definidos são devidamente aplicados, se foram utilizados peritos independentes, se existiu - ou deveria ter existido - uma alteração na técnica de avaliação e nos dados e pressupostos utilizados;

para posteriormente avaliar a razoabilidade de cada um destes aspetos e identificar eventuais deficiências que possam apresentar. Para o efeito, o auditor deve ainda considerar diversos aspetos, como por exemplo, a experiência das pessoas da entidade que participam neste processo, se têm os conhecimentos técnicos necessários, o nível de automatização dos processos, a qualidade dos sistemas de informação utilizados e a segregação de funções existente no processo para concluir sobre o grau de incerteza associado à estimativa de justo valor e se são apropriados e razoáveis face à definição de justo valor aplicada pela entidade de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro (ISA 540 §8 e 10).

Esta avaliação deverá ser considerada durante a fase de planeamento do trabalho de auditoria, aquando do momento da definição da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos e testes de auditoria a realizar para mitigar os riscos associados às estimativas de justo valor. No planeamento do trabalho, o auditor deve ainda utilizar a informação recolhida para determinar a necessidade de recorrer ou não ao trabalho de um perito independente, tendo por base os requisitos previstos na ISA 620 – “Usar o trabalho de um perito do auditor”.

Os testes de auditoria a realizar sobre as estimativas de justo valor de ativos e passivos que sejam transacionados em mercados ativos e abertos, ou seja, cotados, podem ser relativamente “simples” devido à facilidade na obtenção de cotações e dados de mercado do próprio item ou de itens semelhantes e que representem, em circunstâncias normais, uma aproximação razoável ao preço pelo qual a entidade poderia vender o ativo ou transferir o passivo, sendo por este motivo que geralmente as cotações de mercado são consideradas a melhor estimativa do justo valor. Depois de validadas as restantes asserções relativas ao ativo ou passivo (como por exemplo a sua existência, o direito da entidade aos benefícios económicos futuros do ativo ou a responsabilidade pela liquidação do passivo), estas cotações podem ser utilizadas para validar a estimativa de justo valor efetuada pelo órgão de gestão.

Por outro lado, quando cotações de mercado não estão disponíveis, o órgão de gestão tem de preparar estimativas alternativas sobre o justo valor do ativo ou passivo com base em técnicas de avaliação, por exemplo, baseadas em projeção e desconto de fluxos de caixa futuros ou obter avaliações preparadas por peritos independentes, cuja razoabilidade é sua responsabilidade avaliar. Neste contexto, o



auditor deve avaliar se a técnica de avaliação utilizada é apropriada nas circunstâncias ou se existiam alternativas mais fiáveis e das quais poderia resultar uma avaliação distinta, que evidenciasse a existência de uma distorção material nas demonstrações financeiras da entidade. Para o efeito, o auditor poderá, por exemplo, desenvolver estimativas independentes que possam ser comparadas com os resultados obtidos através das técnicas de avaliação utilizadas pelo órgão de gestão.

A análise do auditor deve ainda passar pela apreciação sobre a razoabilidade dos pressupostos significativos utilizados na aplicação da técnica de avaliação. Esta apreciação do auditor sobre os pressupostos deve ter em consideração várias vertentes, como a relação entre os diferentes pressupostos, ou seja, se são realistas e consistentes com as relações económicas que possam existir entre eles e com os planos e outras transações da entidade. Por outro lado, o auditor deve também avaliar se o método adotado pela entidade para a estimativa de justo valor é adequado e se considera toda a informação relevante que esteja razoavelmente disponível na data de mensuração e se é aplicado de forma consistente, se essa consistência se mantém apropriada à luz de eventuais alterações no ambiente em que a entidade opera e se eventuais alterações nas técnicas de avaliação utilizadas pelo órgão de gestão levariam à obtenção de estimativas de justo valor mais fidedignas.

Nos casos em que a valorização seja efetuada numa data distinta da data de referência das demonstrações financeiras, o auditor deve avaliar se durante o período compreendido entre ambas as datas ocorreram fatos ou eventos que possam originar alterações relevantes no justo valor e se os mesmos foram devidamente considerados pelo órgão de gestão ou pelo perito independente na avaliação. O mesmo deverá ser feito relativamente ao efeito de transações ou acontecimentos subsequentes verificados após a data de referência das demonstrações financeiras mas antes da emissão pelo auditor da opinião sobre as mesmas, que possam ser consideradas evidência objetiva relativamente ao justo valor do ativo ou passivo na data de referência (por exemplo, o valor de venda de um imóvel após a data de referência pode proporcionar prova de auditoria sobre a estimativa de justo valor desse imóvel). No entanto, deve ser tido em

conta que diferenças entre a estimativa de justo valor efetuada e o desfecho de uma operação subsequente não representam necessariamente uma distorção nas demonstrações financeiras, pois poderão refletir acontecimentos ou condições subsequentes que afetam o justo valor à data da operação (ISA 540 §4).

Não é menos importante o auditor testar a informação que o órgão de gestão e os especialistas internos, ou externos, da entidade utilizaram nas estimativas de justo valor. Assim, deve analisar se a informação foi obtida de fonte fidedigna, se está completa, matematicamente adequada e consistente com outras informações que venha a obter durante a auditoria, bem como se os pressupostos utilizados são razoáveis face ao objetivo de mensuração pelo justo valor (ISA 540, § 13). Deste modo, o auditor deve avaliar se as mensurações e divulgações ao justo valor nas demonstrações financeiras estão em concordância com a estrutura de relato financeiro, verificando, nomeadamente, o cumprimento das exigências da IFRS 13 e da IFRS que exige, ou permite, a mensuração ou divulgação pelo justo valor.

Face ao exposto, considerando a necessidade de utilização de julgamento profissional em diversas situações para avaliar a razoabilidade das técnicas de avaliação e seus pressupostos utilizados pela entidade para determinar o justo valor, o auditor deverá assegurar desde a fase de planeamento que as análises são efetuadas por pessoas com a experiência e competências adequadas, recorrendo sempre que necessário ao trabalho de peritos independentes.

Com base no exposto nos parágrafos anteriores, apresentam-se de seguida procedimentos de auditoria a realizar sobre estimativas de justo valor:

- avaliar criticamente a razoabilidade dos pressupostos utilizados no cálculo do justo valor;
- avaliar a conformidade e adequação da técnica de avaliação utilizada para apurar a estimativa de justo valor com os requisitos da norma aplicável e da IFRS 13, bem como o tipo e características do ativo;
- avaliar criticamente os dados utilizados na avaliação, tais como os fluxos de caixa, a taxa de desconto e o pressuposto sobre o período em que irão ocorrer os fluxos de caixa;
- analisar as flutuações do mercado e os eventos ocorridos após a data do Balanço;
- analisar a correção das divulgações no anexo às demonstrações financeiras, nomeadamente a exatidão dos valores divulgados face às estimativas de justo valor apuradas pela entidade e a adequada descrição das técnicas de valorização utilizadas, das fontes de informação dos dados não observáveis, a sua classificação nos níveis previstos na IFRS 13 e a descrição das principais incertezas identificadas pelo órgão de gestão subjacente à estimativa de justo valor.

Adicionalmente, as estimativas resultantes da utilização de técnicas de avaliação (seja pela entidade ou por perito independente) têm um maior ou menor grau de incerteza e subjetividade pelo que poderão ser analisados pelo auditor os seguintes principais fatores de incerteza (os quais podem variar de acordo com a técnica de avaliação utilizada ou com o ativo ou passivo que está a ser avaliado) (ISA 540 §A45):

- A duração do período de previsão e a relevância dos dados extraídos de acontecimentos passados para prever acontecimentos futuros;
- A dependência da estimativa de julgamentos e pressupostos;
- A sensibilidade da estimativa a alterações nos dados e pressupostos;
- Em que proporção a estimativa se baseia em dados observáveis ou não observáveis;
- O número de pressupostos significativos e complexos utilizados;
- O grau de subjetividade associado aos pressupostos utilizados;
- A dificuldade de obtenção de informação fiável de fontes externas, ou seja, a falta de dados objetivos;
- A existência de técnicas de avaliação alternativas que sejam reconhecidas e que possam atenuar a incerteza da estimativa mas que não foram utilizadas.

Não pode ser negligenciado pelo auditor que o grau de incerteza subjacente aos pressupostos e dados utilizados numa estimativa de justo valor pode influenciar a suscetibilidade dessa estimativa a situações de falta de isenção ou fraude, logo, a riscos de distorção material das demonstrações financeiras.

“...o grau de incerteza subjacente aos pressupostos e dados utilizados numa estimativa...”

É igualmente muito relevante o auditor avaliar a independência dos peritos externos contratados pela entidade para a elaboração de avaliações de justo valor.

Para avaliar a razoabilidade dos pressupostos e dados utilizados pelo órgão de gestão e consequentemente da estimativa de justo valor, o auditor poderá fazer uma estimativa independente do justo valor para desafiar a mensuração pelo justo valor preparada pela entidade. O auditor poderá ainda efetuar uma análise de sensibilidade sobre os principais dados e pressupostos utilizados pelo órgão de gestão, podendo também utilizar uma avaliação de um perito independente. Deste modo, o auditor avaliará a razoabilidade e suficiência da técnica de avaliação e dos pressupostos e dados utilizados pelo órgão de gestão.

A ISA 620 define que, quando um perito é utilizado pelo auditor, a adequação e razoabilidade dos pressupostos e técnicas de avaliação utilizados na estimativa de justo valor preparada pelo órgão de gestão e a sua aplicação são da responsabilidade do perito, sendo da competência do auditor obter um conhecimento dos pressupostos e das técnicas de avaliação utilizados e de considerar se eles são ou não apropriados e razoáveis, baseando-se no seu conhecimento do negócio da entidade e nos resultados de outros procedimentos de auditoria. A ISA 620 é clara ao definir que o auditor tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria, responsabilidade essa que não é reduzida pela utilização do trabalho de um perito do au-

ditor. No entanto, se o auditor usar o trabalho de um perito e, tendo seguido esta ISA, concluir que o trabalho desse perito é adequado para as suas finalidades, pode aceitar os resultados ou conclusões desse perito como prova de auditoria apropriada para suportar o seu trabalho (ISA 620 §3).

No contexto do trabalho de auditoria, o auditor deve também avaliar se a apresentação e divulgação dos ativos e passivos ao justo valor estão em conformidade com as Normas de relato em vigor. Para tal, analisa as divulgações preparadas pela entidade com o objetivo de concluir se a informação sobre o justo valor é apropriada, se reflete os requisitos das Normas aplicáveis e se é suficiente para informar devidamente os utilizadores das demonstrações financeiras sobre a incerteza inerente à mensuração do justo valor. Assim, as conclusões do auditor sobre se os ativos e passivos ao justo valor estão adequadamente divulgados são baseadas no seu julgamento profissional face à conformidade das divulgações e das técnicas de avaliação com os princípios contabilísticos em vigor.

“...o auditor deve também avaliar se a apresentação e divulgação dos ativos e passivos ao justo valor estão em conformidade com as Normas de relato em vigor.”

A validade do justo valor obtido através de técnicas de avaliação e de pressupostos baseados em dados não observáveis é necessariamente menos fiável do que quando é obtido através de dados observáveis como são os preços de mercado, assim, mais robusta deverá ser a prova de auditoria que será necessário obter, pois a fiabilidade do justo valor é necessariamente afetada pelo risco de distorção (quanto maior o risco, maior a evidência de auditoria a obter). Deste modo, quando o auditor está no processo de avaliação final das estimativas, deve verificar a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida, bem como a consistência dessa prova de auditoria com outras provas ou informações obtidas durante a auditoria e avaliar eventuais distorções que sejam identificadas, tanto ao nível do processo em si como das estimativas. Se o auditor não conseguir obter prova de auditoria suficiente e adequada sobre a estimativa de justo valor, poderá existir uma limitação de âmbito no seu trabalho.

4. Conclusão

A evolução que se tem verificado na harmonização contabilística no sentido de melhorar a transparência da informação financeira e a tornar mais útil e comparável para os seus utilizadores levou ao aumento dos requisitos de mensuração e divulgação de ativos e passivos pelo justo valor tendo, em consequência, os auditores visto aumentada a complexidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade. Assim, os trabalhos de garantia de fiabilidade são tanto mais complexos quanto menos consistentes e observáveis forem as estimativas de justo valor que lhes estão subjacentes.

As estimativas de justo valor resultantes da utilização de técnicas de avaliação (seja pela entidade relatora ou por perito independen-

te por si contratado) têm um maior ou menor grau de incerteza e subjetividade de acordo com os dados (observáveis ou não observáveis) e com os pressupostos que sejam utilizados, pelo que o auditor deverá dar especial atenção: (i) à extensão do período alvo dos pressupostos; (ii) aos dados e pressupostos significativos e complexos utilizados; e (iii) ao nível de sensibilidade desses dados e pressupostos em relação à ocorrência futura de certos factos. Quando são utilizados modelos de avaliação os procedimentos de auditoria deverão centrar-se na avaliação dos pressupostos mais significativos e na dependência do justo valor estimado em relação àqueles. O auditor deverá avaliar se são razoáveis e consistentes com a informação disponível, a conjuntura económica e o seu juízo profissional.

O auditor deverá estar igualmente atento ao risco relacionado com a ação do órgão de gestão, nomeadamente ao nível de indícios de erros materialmente relevantes nas estimativas de justo valor que sejam originados por um ineficiente ou errado processo de controlo ou pela falta de isenção do órgão de gestão. Deste modo, um dos primeiros procedimentos a realizar numa auditoria com elementos das demonstrações financeiras mensurados ao justo valor é o de compreender como o órgão de gestão desenvolveu as mensurações e as divulgou, o que proporcionará ao auditor uma base para iniciar a identificação dos riscos e definir os procedimentos de auditoria a realizar.

A ISA 540 refere ainda que o auditor poderá fazer estimativas independentes, utilizando modelos desenvolvidos por si, ou por um perito que faça parte da sua equipa, desafiando os pressupostos utilizados pela entidade e deste modo corroborar a razoabilidade das avaliações pelo justo valor. A este respeito o auditor deve ainda analisar acontecimentos subsequentes para avaliar a fiabilidade das estimativas pelo justo valor.

Quando se encontra no processo de avaliação final das estimativas, o auditor deverá verificar a suficiência e a adequação da prova de auditoria obtida (ISA 500), bem como a consistência dessa prova com outras obtidas e avaliadas durante a auditoria. Dependendo do eventual efeito que as diferenças identificadas entre as avaliações efetuadas pela entidade e as realizadas pelo auditor possam ter nas demonstrações financeiras, o auditor deverá, ou não, referi-las na sua opinião de auditoria.

BIBLIOGRAFIA

- ISA 500 – “Prova de auditoria”;
- ISA 540 – “Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor e respetivas divulgações”;
- ISA 620 – “Usar o trabalho de um perito do auditor”
- ISA 700 – “Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras”
- ISA 705 – “Modificações à opinião no relatório do auditor independente”
- ISA 706 – “Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor independente”
- IAS 2 – “Inventários”
- IAS 16 – “Ativos fixos tangíveis”
- IAS 28 – “Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos”
- IAS 32 – “Instrumentos financeiros: Apresentação”
- IAS 36 – “Imparidade de ativos”
- IAS 38 – “Ativos intangíveis”
- IAS 39 – “Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração”
- IAS 40 – “Propriedades de investimento”
- IFRS 3 – “Concentração de atividades empresariais”
- IFRS 5 – “Ativos não correntes detidos para venda e Unidades operacionais descontinuadas”
- IFRS 7 – “Instrumentos financeiros – Divulgações”
- IFRS 10 – “Demonstrações financeiras consolidadas”
- IFRS 13 – “Mensuração pelo justo valor”
- Revista Revisores e Auditores (Revista da Ordem) – Várias edições

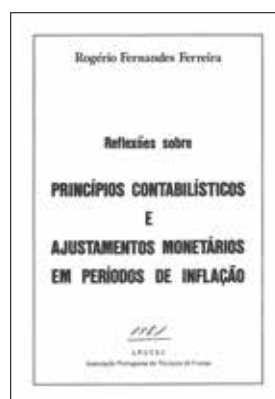
Rogério Fernandes Ferreira

Contabilidade e Relato



Hernâni O. Carqueja
REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Apontamento¹

Rogério Fernandes Ferreira² (1929-2010), que abreviadamente referirei neste apontamento por RFF, foi qualificado como **Revisor Honorário** em votação por unanimidade na Assembleia Geral dos Revisores Oficiais de Contas de 16 de Novembro de 2000. Fez parte do **Conselho Consultivo da Comissão Técnica de Formação** da então **Camara dos Revisores Oficiais de Contas**, actual OROC, e colaborou em cursos de formação profissional e preparação para exame de aptidão para Revisores Oficiais de Contas. Também foi qualificado como **membro honorário** pela **Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC)**, então Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, em 28 de Setembro de 2002 e, em 20 de Abril de 1986, pela **APOTEC** - Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, onde lhe foi atribuída a qualidade de **Presidente Honorário do Centro de Estudos de História**³, Centro de que tinha sido o primeiro Presidente. Em 15 de Abril de 2014, por protocolo subscrito pelos bastonários da OROC e da OCC, foi instituído o "**Prémio Professor Rogério Santos Ferreira**" a atribuir de dois em dois anos, para "*celebrar a obra e dedicação, e reconhecer a ponderação e sabedoria só alcançada pelos grandes pensadores e estudiosos*".

Nasceu a 27 de Junho de **1929 em Loulé** e faleceu **em Lisboa** a 12 de Julho de **2010**. Casado com D.^a Maria Manuela Afonso Romão Dias Carreiro, foi pai de três filhos, Maria Leonor, Rogério Manuel e Maria Rita. Fez a instrução primária em Loulé onde, após exame de aptidão ao liceu, iniciou o curso secundário. Quando tinha 13 anos faleceu a mãe e o pai emigrou para a Argentina. Começou então a sua vida de trabalho, na empresa EVA – Empresa de Viação do Algarve. Aos 15 anos foi viver na casa de uma tia em Setúbal, onde frequentou o curso da Escola Comercial e Industrial João Vaz, curso que terminou em 1947. Matriculou-se em 1949 no então Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF). Continuando a acumular o trabalho com estudo, trabalhou na Câmara Municipal de Lisboa, e a seguir cumpriu o serviço militar na Escola Prática de Administração Militar. Concluiu o curso em 1954 com a classificação de 15 valores, o que na época era pouco frequente e ensejou o desempenho de funções como **assistente do Professor Gonçalves da Silva, entre 1954 e 1960**. Entretanto, em 1958, apoiado no desempenho das funções de assistente e no seu trabalho na Companhia União Fabril (CUF), publicou o seu primeiro livro "*Exercícios de Contabilidade Aplicada*"⁴.

Retomou a qualidade de aluno em 1960 cursando Ciências Pedagógicas na Faculdade de Letras de Coimbra, curso que conclui em 1961. Continuou a ser aluno, cursando a licenciatura na Faculdade de Direito de Lisboa até concluir, em 1966. Em 1969 frequentou um estágio intensivo no I.S.E.A.D..

Noutro lugar⁵ sumariei a formação académica de RFF como fruto de muito suor desde os 13 anos, em todas as etapas da sua formação acumulou estudo e trabalho. Dando continuidade à ligação com o mundo do trabalho, em 1972 criou a firma Consultores de Gestão – Rogério Fernandes Ferreira e Associados, Lda.

Retomando funções docentes, nos anos 1970/71 e 1971/72 foi professor convidado do ISCEF e regeu as disciplinas de Gestão e de Fiscalidade da Empresa. A partir de 1976 foi docente na **Universidade Católica Portuguesa**, onde regeu disciplinas de Gestão, Fiscalidade, e **Auditoria (Revisão de Contas)**. A partir de 1985/86 foi regente da disciplina de Fiscalidade na Faculdade de Economia da **Universidade Nova de Lisboa**. Entretanto obteve o grau de **Doutor em Organização e Gestão de Empresas em 1983** no então **Instituto Superior de Economia (ISE)**, antes ISCEF e agora ISEG, onde, no ano seguinte, em 1984, foi aprovado em concurso para Prof. Associado do 5º grupo de disciplinas. Em 1985 passou a Prof. Agregado, e **em 1989**, foi aprovado no concurso para **Prof. Catedrático** no então já designado Instituto Superior de Economia e Gestão (**ISEG**).

Deu a última aula como Professor do ISEG em 25 de Junho de 1999, perante uma assistência que incluiu alunos e amigos em que procurei esclarecer a sua dedicação académica.⁶ Tendo encerrado o encargo académico no ISEG, **continuou o exercício de atividade docente noutras instituições e manteve o trabalho como profissional na empresa em que se enquadrou desde 1972**. Também continuou a publicar livros e colaborar em eventos profissionais e em vários Jornais e Revistas.

Foi autor de cerca de meia centena de livros sobre contabilidade, fiscalidade e gestão. Consultei com frequência muitos, alguns comparando edições, outros tiveram significado especial para mim. Procurando eleger os dez com mais significado para mim, sem considerações com história ou oportunidade e ignorando outras razões não pessoais, obtive a seguinte lista:

- 2008; *"30 anos de Mensagens de Natal"*; Sereer - soluções editoriais; 80 págs.
- 1984; *"Normalização Contabilística"*; (Tese de doutoramento apresentada em 1983) Lisboa; Liv. Arnado Lda; 560 págs.
- 1973; *"Fiscalidade da Empresa"*; Lisboa; Livraria Petrony; 145 págs.
- 1970; *"Iniciação à Técnica Contabilística"*; Lisboa; Ática; 344 págs.
- 1968; *"Temas de Gestão de Empresas"*; Lisboa; Ática; 164 págs.
- 1966; *"Contabilidade e Fiscalidade"*; Lisboa; Gab. de Estudos da Direcção Geral de Contribuições e Impostos; 101 págs.
- 1965; *"A Tributação do Lucro Real"*; Lisboa; Ed. Ática; 328 págs.
- 1963; *"Lições de Contabilidade Geral"*; Lisboa; Gab. de Estudos da Direcção Geral de Contribuições e Impostos; 236 págs.

- 1961; *"Balanços – Estudo e Interpretação"*; Centro Gráfico de Falmalhão; 430 págs.

- 1960; *"Casos de Contabilidade Industrial"*; Centro Gráfico de Falmalhão; 524 págs.

Foi também autor de centenas de artigos em revistas⁷, merecendo destaque pela continuidade e duração, de 1960 a 2010, 50 anos, a presença na Revista de Contabilidade e Comércio onde subscreveu artigos e opiniões em todos os números desde o n.º 111 (em 1960), até ao n.º 240, (em 2010).

O Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira foi membro de diversas associações científicas e profissionais, nacionais e estrangeiras. Limitando este apontamento às associações nacionais, registo que foi inscrito na **Ordem dos Economistas** (Associado n.º 2) na **Ordem dos Advogados** e na **Associação Fiscal Portuguesa**, no **Instituto Português dos Executivos Financeiros** de que foi membro fundador e na **Associação Portuguesa de Consultores Fiscais**. Como Professor promoveu e deu vida à **ADCES - Associação dos Docentes de Ensino Superior**.

Foi uma **referência incontornável como docente e autoridade em contabilidade na segunda metade do século XX e primeira década do século XXI**, pelo que tem particular interesse enquadrar o seu pensamento como académico. Nas três décadas de 1960 a 1990, RFF era um dos académicos mais atraídos pelos problemas concretos dos profissionais no dia a dia do que pela pesquisa rotulada de "científica", grupo algumas vezes referido por "Escola de Lisboa". Em especial assumiu a atitude que também caracterizou Gonçalves da Silva: **não evidenciou preocupação com o qualificar a contabilidade como ciência mas sempre a abordou com metodologia científica**⁸. Destaco como referências do pensamento de RFF, o seu pano de fundo durante décadas:

Contabilidade (Ferreira, R.F.;1970:10)

"Contabilidade considerada como técnica, não deixa de corresponder, de uma maneira geral, a um conjunto de processos de observação e de procedimentos convencionais visando, entre outros, os seguintes objectivos:

- a) conhecimento da situação patrimonial, em geral,
- b) determinação das posições devedoras e credoras (da empresa perante as entidades que com ela transacionam),
- c) apuramento dos resultados alcançados nas diversas actividades e, mais particularmente, o cálculo dos custos de mercadorias compradas ou dos produtos fabricados e dos proveitos obtidos na venda de produtos ou na prestação de serviços."

Património (Ferreira, R.F.;1963:8–9) (Ferreira, R.F.;1970:11)

"Património é um conjunto de bens pertencente a alguém ou mais explicitamente, todo o complexo de bens, direitos e obrigações redutíveis a valor pecuniário, afectos a determinada pessoa, singular ou colectiva - o titular do património."

Capital (Ferreira, R.F.;1967:308)

"A Situação Líquida ou Capital Próprio surge como categoria meramente conceitual, de configuração abstrata. O capital Próprio (situação líquida) é a expressão monetária do Património, o excedente do valor do Activo sobre o do Passivo."

Balanço (Ferreira, R.F.;1961:14)

"Resumindo e concluindo: o balanço é definido pela generalidade dos autores segundo aspectos formais. Na realidade seria difícil fazê-lo de outro modo, dado que o balanço não tem uma finalidade intrínseca: elabora-se para responder a determinadas questões com este ou aquele objectivo. E, por este facto, os valores que classifica ou sistematiza são convencionais, dependentes dos objectivos pretendidos."

Conta (Ferreira, R.F.;1963:27)

"A Conta é toda a classe de elementos de valor expressos em unidades monetária (ou em sentido mais lato, em unidades de qualquer espécie). Para outros, conta é propriamente o conjunto das variações operadas em determinada classe de unidades monetárias ou não."

Partidas Dobradas (Ferreira, R.F.;1963:70)

"A contabilidade digráfica de qualquer operação corresponde ao seu registo simultâneo a débito - de uma ou mais contas -e, em contrapartida, a crédito - de outra ou mais contas - de forma que o total das importâncias escrituradas a débito seja sempre igual ao total das importâncias escrituradas a crédito. (Daí a designação de partida e conta dobradas e a possibilidade permanente de controlo, em virtude de os totais lançados no sistema de contas a débito terem de corresponder sempre aos totais lançados a crédito)"

É característica dos seus textos em livros a preocupação com esclarecimento da terminologia e conceitos. **Entre os problemas que avultavam nas suas preocupações como autor, destaco a ética profissional, a qualidade de informação contabilística, a evolução da normalização contabilística em Portugal e o conceito de justo valor.**

Além da docência e livros de contabilidade, incluindo textos sobre auditoria, **deixou outras marcas na contabilidade** que merecem registo. Foi **presidente⁹ do Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)**. Uma década antes, em 1973, tinha subscrito o ante projecto primeira fase do Plano Geral de Contabilidade. O seu anterior envolvimento no projeto de Normalização Contabilística não facilitou este seu mandato como presidente, que abreviou com o seu pedido de demissão.

Também deixou marcas na fiscalidade, pela participação na Comissão de **Reforma Fiscal em 1985/1988**, e como **Presidente da Comissão de Revisão do IRS em 1988**, e da **Comissão da Revisão do IRC em 1999/2000**.

Várias homenagens testemunharam o muito apreço que colheu de académicos e profissionais; a seguir registo algumas.

Em **1998**, por iniciativa de uma comissão constituída para o efeito tendo como presidente o Dr. Joaquim Guimarães (Roc n.º 790) foi organizado um **almoço em Lisboa, em Março, e outro em Abril, no**

Porto. Participaram representantes de diferentes associações e contabilistas socialmente acreditados¹⁰.

Em Maio de 1998 foi-lhe atribuída a **Medalha de Ouro do concelho de Loulé**.

Em Outubro de 2003 foi homenageado pelo **Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT**.

No dia **10 de Junho de 2009**, foi condecorado com a **Ordem de Instrução Pública Grande Oficial** e no mesmo ano foi-lhe atribuído o **prémio carreira quando da realização do 3.º Congresso de economistas**.

Em 2014 foi instituído o **prémio "Professor Rogério Fernandes Ferreira" em protocolo estabelecido entre o ISEG, a OROC e a então OTOC, actual OCC**.

Em fecho deste apontamento permito-me transcrever a síntese que subscrevi sobre Rogério Fernandes Ferreira na apresentação do livro "Os Mestres/Professores de Contabilidade em Portugal" de Joaquim Fernando da Cunha Guimarães: "As centenas de artigos e dezenas de livros de que este PROFESSOR foi autor constituem um valioso legado, fruto do trabalho durante mais de meio século, mas especialmente entre 1960 e 2010. Foram muitas as homenagens que recebeu em vida, incluindo condecoração por mérito em reconhecimento público formal. Mas continua em aberto o crédito resultante do seu grande empenho e obra em favor da CONTABILIDADE."

¹ Este apontamento é o 17.º. Nos números 16 a 31, entre 2002 e 2005, de "Revisores e Empresas" foram publicados apontamentos sobre: Ricardo de Sá, Rodrigo Afonso Pequito, Fernando Vieira Gonçalves da Silva, Jaime Lopes Amorim, José António Sarmento, Martim Noel Monteiro, Raul Montes da Silva Dória, Francisco José Caetano Dias, António Pedro Coelho d'Aça Castel-Branco, Luis da Silva Viegas, Guilherme Rosa, Eduardo Maria Baptista de Oliveira, Francisco Xavier Antunes, António Alvaro Silva Dória, José Henriques Garcia.

² São fontes principais o conhecimento pessoal, a análise da quase totalidade dos livros publicados pelo autor, o curriculum vitae distribuído quando da homenagem organizada por Mário de Sousa Azevedo, em 18 de abril de 1998, a memória que consta do livro "Os Mestres/Professores de Contabilidade em Portugal" de Joaquim Fernando da Cunha Guimarães, a nota biográfica elaborada pelo Doutor Manuel José Benavente Rodrigues publicada no n.º 3, em Outubro de 1998 do Boletim do Centro de Estudos de História da APOTEC e notícias publicadas em jornais e revistas, ou por Associações Profissionais a propósito de eventos especiais

³ Informação contida no curriculum vitae distribuído quando de homenagem em Março de 1988.

⁴ Ferreira, Rogério Fernandes (1958); *Exercícios de Contabilidade Aplicada*; livro inventariado por Joaquim Guimarães que, por não constar do depósito na BNP, admito ter sido editado a copião para uso académico.

⁵ Carqueja, Hernâni O.: "Linhas de Pesquisa e Soluções Profissionais" comunicação em "Linhas de Pesquisa após Luca Pacioli", IV Encontro Internacional Luca Pacioli, Lisboa, em 19 de Junho de 2015.

⁶ A Revista de Contabilidade e Comércio publicou o texto base redigido pelo Prof. Rogério Fernandes Ferreira (1999; vol. LVI; n.º 223, pág.s 431 a 441).

⁷ (lista não exaustiva): Diário de Notícias - Jornal o Século - Expresso - Diário da Economia - Polis - Enciclopédia Verbo - Ciências e Técnica Fiscal - Indústria da CUF - Revista de Contabilidade e Comércio - Anais do Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras (ISCEF) - Revista Estudos de Gestão do Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG) - Revista de Economia - Revista da Associação Portuguesa de Economistas (APEC) - Jornal de Contabilidade da Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) - Revista Gestão - Jornal de Técnico de Contas e de Empresa - Revista Leis e Economia - Revista da Associação Portuguesa de Empresas de Contabilidade e Administração (APECA) - Boletim da Eurocontas - Boletim da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas - Revista Fisco.

⁸ Em esclarecimento, parece-me adequado repetir o que escrevi sobre a postura científica de Gonçalves da Silva: "Procurando muito sinteticamente caracterizar a sua postura teórica, talvez se justifique destacar o pouco interesse que lhe mereceu o qualificar a contabilidade como ciência embora sempre tenha tido muito cuidado em tratá-la como tal, e o muito que fez para resolver os diferentes núcleos de problemas profissionais."

⁹ Ver pg. 2265 do Diário da República n.º 75 II série de 1983-03-31.

¹⁰ Em arquivo pessoal tenho anotado o especial empenhamento, além dos membros da Comissão Executiva (Dr. Joaquim Guimarães, doutor João Carvalho, Dr. Joaquim Alexandre, Dr. Jorge Teixeira da Silva, António Fernandes Cerqueira, Manuel Barros da Costa) dos contabilistas Mário de Sousa Azevedo e Carlos Alberto Gomes Luso.

Novo modelo contributivo dos Trabalhadores Independentes na Segurança Social

Segurança Social



Jorge Campino
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



1. Enquadramento geral

Na área do sistema previdencial da Segurança Social, e do respetivo regime contributivo, o regime dos chamados Trabalhadores Independentes tem sido um dos modelos mais difíceis de definir e de se enquadrar face à multiplicidade de situações abrangidas e às várias condicionantes e constrangimentos associados ao próprio modelo em si, visto que abrange a maior parte das atividades de profissão liberal, por conta própria, pesca artesanal e outras atividades com carácter autónomo de horário de trabalho e de ausência de subordinação hierárquica.

O anterior regime ao até agora prevalecente, que já foi uma inovação importante, criado pelo Decreto-lei n.º 8/82, de 18 de janeiro, posteriormente alterado pelo Decreto-lei n.º 328/93, de 25 de setembro, previa que a base de incidência contributiva fosse estabelecida com base numa remuneração convencional escolhida pelo próprio interessado e com regras bem definidas de progressão num conjunto de escalões previamente definidos. Transcrevendo o preâmbulo do Decreto-lei n.º 328/93, pela sua atualidade, sublinha-se "...que o regime geral de segurança social dos Trabalhadores Independentes, criado pelo Decreto-Lei n.º 8/82, de 18 de Janeiro, sofreu ao longo do período da sua vigência numerosas modificações, umas de natureza

estrutural e outras de âmbito conjuntural, que tornaram a legislação aplicável muito dispersa e nem sempre coerente. Se estas circunstâncias há muito aconselhavam a revisão global da legislação, a reforma do sistema fiscal, entretanto levada a cabo tornou-a indispensável. Paralelamente, verificou-se uma progressiva e profunda inadequação entre o esquema material garantido, muito próximo do que se encontra estabelecido para o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, e os custos médios das prestações que o integram, expressos nas taxas de contribuições que lhes têm sido aplicáveis. Dessa inadequação resultou um grave défice financeiro de natureza estrutural, que provoca profundas distorções na solidariedade que enforma o regime geral de segurança social, as quais não podem manter-se, por ofenderem princípios de justiça relativa e regras essenciais de igualdade de tratamento. Daí que o presente diploma vise dois objetivos principais, na medida em que, por um lado, se promove a sistematização e o aperfeiçoamento da legislação dispersa e, por outro, se busca o equilíbrio financeiro do regime, através da adequação das taxas de contribuições ao âmbito material."

Algumas das razões expressas nesse citado preâmbulo e que foram o motivo de alteração do diploma legal, mantiveram-se no próprio

Decreto-lei n.º 328/93, o qual também foi objeto de sucessivas alterações e adequações. Apesar de aparentemente fácil o regime estabelecido tinha algumas especificidades e regras sensíveis, muitas vezes de difícil interpretação na aplicação. No entanto, realça-se o espírito da adequação do esforço contributivo ao âmbito material que lhe está inerente, a fim de se manter um certo equilíbrio no Sistema.

Em 2011, com o chamado Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, “Código Contributivo”, harmonizaram-se vários regimes contributivos e o regime dos Trabalhadores Independentes não foi exceção.

Neste código, a base de incidência contributiva passou a corresponder a um escalão de remuneração, baseado em níveis formados a partir do Indexante de Apoios Sociais (IAS), no qual o Trabalhador Independente é posicionado, em resultado do seu rendimento relevante, que é apurado com base em coeficientes aplicados aos rendimentos da Categoria B declarado para efeitos de IRS no ano civil anterior, com exceção dos Trabalhadores Independentes abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, cujo rendimento relevante corresponderá ao lucro tributável.

O Código Contributivo foi estruturado considerando: o âmbito pessoal (quem é abrangido pelo regime); o âmbito material (proteção nas eventualidades, como doença, parentalidade, doenças profissionais, invalidez; velhice, morte e desemprego), a relação jurídica de vinculação, a relação jurídica contributiva dos regimes indicados, e o respetivo quadro sancionatório.

A relação jurídica de vinculação é a ligação entre as Pessoas Singulares e o Sistema de Segurança Social, em que a inscrição dos apelidados beneficiários (que também poderão ser contribuintes) é obrigatória e vitalícia e a inscrição das entidades empregadoras (contribuintes) também é obrigatória, única e definitiva.

O conceito de Enquadramento corresponde ao ato administrativo que reconhece a existência dos requisitos para se ser abrangido por um regime de segurança social. Assim, sempre que ocorra em relação à mesma pessoa mais do que um enquadramento estes são efetuados por referência ao mesmo NISS (número de identificação na Segurança Social).

Um outro conceito fundamental é o conceito de regularidade, em que se considera que uma prestação reveste carácter de regularidade, quando constitui direito do trabalhador, por se encontrar pré-estabelecida segundo critérios objetivos gerais, ainda que condicionais, por forma a que este possa contar com o seu recebimento, independentemente da frequência da concessão (formulação original).

No regime dos Trabalhadores Independentes, com o Código Contributivo, a partir de 1 de Janeiro de 2011 deixou de haver o esquema de proteção obrigatório (25,4%), mínimo, e o esquema de proteção alargado (32%), que abrangia a proteção na doença.

Com o Código Contributivo de 2011, o regime dos Trabalhadores Independentes passou a integrar a proteção nas eventualidades de: Doença; Parentalidade (maternidade, paternidade e adoção); Doenças profissionais; Invalidez; Velhice, e Morte. Mais tarde, em 2012, foi alargado à proteção de desemprego, em casos específicos e restritivos dos Trabalhadores Independentes considerados economicamente dependentes de uma única entidade contratante.

Com o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, foi criado o conceito de Entidades Contratantes, a fim de se combater o trabalho precário, que são as pessoas coletivas e pessoas singulares com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das finalidades que prossigam, que no mesmo ano civil beneficiem de pelo menos 80% do valor total da atividade de Trabalhador Independente.

Os Trabalhadores Independentes que exerçam em Portugal, com carácter temporário, atividade por conta própria e que se encontrem enquadrados em regime de proteção social obrigatório, cuja atividade seja prestada a empresas distintas e que não tenham entre si relação de domínio ou de grupo e que pelo seu exercício auferam uma remuneração anual igual ou superior a 12 vezes o valor do Indexante dos Apoios Sociais, ficaram isentos de contribuir.

2. Antecedentes

Com a entrada em vigor do Código Contributivo, em 2011, e quando se começou a ser feito o primeiro posicionamento dos Trabalhadores Independentes por parte da Segurança Social, por aplicação do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, surgiram inúmeros problemas na fixação do posicionamento no escalão de remuneração de referência, e no conhecimento do lucro tributável, em que, nestes e em muitos casos, por exemplo, os subsídios à exploração foram considerados como prestação de serviços, entre outros problemas conceptuais.

Face a essa situação de contínua dificuldade de posicionamento, e ao período de crise então existente, foram feitas várias alterações ao Código Contributivo em sede das Leis de Orçamento de Estado entre 2012 e 2014.

Essas alterações visaram tornar o sistema mais claro, mais transparente e menos passível de evasão contributiva, por sistemáticas cessações e reinícios de atividade por parte dos Trabalhadores Independentes, e visaram eliminar erros derivados da interoperabilidade de dados entre a Segurança Social e a Administração Fiscal. Por outro lado, face à redução de rendimento dos Trabalhadores Independentes, aproximou-se mais o momento de posicionamento ao rendimento que lhe estivesse subjacente.

Foi nesse sentido e enquadramento de sucessivas reclamações e protestos, que foi criado o anexo da Segurança Social ao Modelo 3 do IRS, eliminando outros elementos declarativos por parte dos Trabalhadores Independentes à Segurança Social que até então eram obrigatórios, passando-se a efetuar uma única declaração e num único momento.

Com a redução de rendimento dos Trabalhadores Independentes, nos rendimentos anuais a partir de 2010, e face ao grande desfazamento temporal entre o ano cujos rendimentos relevam para o apuramento do valor das contribuições (ano civil anterior) e o ano em que as contribuições são pagas (mais de um ano posterior), foi feita uma alteração ao Código que veio permitir a reavaliação da base de incidência contributiva durante os 12 meses em que a mesma produz efeitos para os Trabalhadores Independentes que sofressem alterações significativas no seu rendimento, em períodos mínimos de três meses consecutivos (fevereiro e junho).



Também por força dos constrangimentos enunciados na fixação da base de incidência contributiva, foi dado o direito de opção de escolha entre os dois escalões imediatamente inferiores ou superiores ao escalão oficiosamente aplicado.

Não menos importante, também foi alterado o conceito de regularidade, face a algumas interpretações dúbias, a fim de o tornar mais claro e efetivo de aplicação, reduzindo o espaço temporal desse próprio conceito de regularidade.

3. Alterações para 2019

Com o Decreto-lei n.º 2/2018, de 9 de janeiro, o Governo estabeleceu, no seu Programa do Governo, a alteração das regras do regime contributivo de segurança social com o “o objetivo de combater a precariedade nas relações laborais e tendo como perspetiva a promoção do desenvolvimento social.”

A par desta alteração, foi anunciado um reforço da proteção social, a partir do 2.º semestre de 2018, com “...o intuito da preservação da dignidade do trabalho e de aumento da proteção social dos Trabalhadores Independentes, foi prevista a revisão do regime contributivo dos Trabalhadores Independentes, tendo subjacente uma avaliação dos riscos cobertos por este regime, com a finalidade de estabelecer um maior equilíbrio entre deveres e direitos contributivos daqueles trabalhadores e uma proteção social efetiva que melhore a perceção de benefícios, contribuindo para uma maior vinculação ao sistema previdencial de segurança social.”

A revisão das regras de determinação do montante de contribuições a pagar pelos Trabalhadores Independentes, base de incidência contributiva, de modo a que estas contribuições tenham como referen-

cial os meses mais recentes de rendimento, ou a reavaliação do regime das entidades contratantes, ou a redução de taxa contributiva são aspetos muito importantes a salientar.

Outro aspeto a sublinhar é o de que terminou a faculdade de isenção de contribuir por um ano nos casos em que o rendimento relevante anual era igual ou inferior a seis vezes o valor do IAS, perdendo, assim, direito a prestações sociais, passando a existir uma contribuição mínima de 20 euros, mantendo-se o direito a prestações sociais e à densidade da carreira contributiva para cálculo da reforma, pelo menos por um ano.

De acordo com o preâmbulo do citado diploma legal, as alterações efetuadas têm como base a sedimentação de uma relação de confiança entre os Trabalhadores Independentes e o regime de Segurança Social, através de uma maior aproximação temporal da contribuição a pagar aos rendimentos relevantes recentemente auferidos, e o reforço da repartição do esforço contributivo entre Trabalhadores Independentes com forte ou total dependência de rendimentos de uma única entidade (entidade contratante).

Nesse preâmbulo justificativo é ainda afirmado que “... para a promoção de maior equilíbrio entre deveres e direitos contributivos dos Trabalhadores Independentes e uma proteção social efetiva que melhore a perceção de benefícios associados será alcançada através da diminuição da taxa contributiva aplicável que é aplicável ao trabalhador independente se não existir entidade empregadora”.

Neste novo regime de Trabalhadores Independentes, são excluídos de contribuição, âmbito pessoal, os titulares de rendimentos da categoria B resultantes exclusivamente de produção de eletricidade para autoconsumo ou através de unidades de pequena produção a partir de energias renováveis, nos termos previstos no regime jurídico próprio (ao contrário da incidência em sede de IRS) e os contratos de arrendamento e de arrendamento urbano para alojamento local em moradia ou apartamento, nos termos previstos no regime jurídi-

co próprio. Estas alterações eram necessárias face ao seu enquadramento em sede de IRS.

Também foi alterado o conceito de entidade contratante, o qual foi alargado, sendo que as pessoas coletivas e as pessoas singulares com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das finalidades que prossigam, que no mesmo ano civil beneficiem de mais de 50% do valor total da atividade de trabalhador independente, são abrangidas pelo regime na qualidade de entidades contratantes. Anteriormente era considerado 80 %, e era aplicada uma taxa contributiva de 5% para a Entidade Contratante, a aplicar posteriormente.

No caso de primeiro enquadramento no regime dos Trabalhadores Independentes, este só produz efeitos no primeiro dia do 12.º mês posterior ao do início de atividade.

Contudo, voluntariamente, os Trabalhadores Independentes podem requerer a antecipação do enquadramento em data anterior ao 12.º mês posterior ao do início de atividade, produzindo, assim, efeitos no 1.º dia do mês seguinte ao da apresentação do requerimento.

O pagamento da contribuição é mensal e é efetuado entre o dia 10 e o dia 20 do mês seguinte àquele a que respeita, alterando-se o prazo vigente e adequando-o ao das outras contribuições.

Nesta alteração legal, define-se que a obrigação contributiva dos Trabalhadores Independentes compreende o pagamento de contribuições e a declaração dos valores correspondentes à atividade exercida. A declaração regular passa a ser uma nova obrigação.

Assim, subentende-se que, com esta legislação, termina a obrigação legal da declaração anual no Anexo da Segurança Social ao Modelo 3 do IRS (pois foi revogado o n.º 3 do artigo 152.º do Código Contributivo).

Os Trabalhadores Independentes, assim, quando sujeitos ao cumprimento da obrigação contributiva, são obrigados a declarar trimestralmente o valor total dos rendimentos associados à produção e venda de bens, e o valor total dos rendimentos associados à prestação de serviços, mesmo estando isentos de contribuir.

A declaração trimestral, é efetuada até ao último dia dos meses de abril, julho, outubro e janeiro, relativamente aos rendimentos obtidos nos três meses imediatamente anteriores.

Também com a suspensão ou cessação da atividade, o trabalhador independente deve efetuar a declaração trimestral no momento declarativo imediatamente posterior.

No mês de janeiro, os Trabalhadores Independentes devem ainda confirmar ou declarar os valores dos rendimentos relativos ao ano civil anterior (exceção dos pensionistas). A obrigação declarativa não se aplica aos Trabalhadores Independentes cujo rendimento relevante seja apurado com base no lucro tributável, que continua a ser com base na informação da Administração Fiscal.

Assim, retomou-se a obrigação, por parte dos Trabalhadores Independentes, da declaração direta à Segurança Social, como estava definido inicialmente no Código Contributivo, e posteriormente revogado, alargando-se a periodicidade dessa obrigação, bem como o número dos trabalhadores abrangidos, mesmo isentos (para apuramento da manutenção da isenção de contribuir).

O regime de isenções foi revisto, e estão isentos de contribuir (artigo n.º 157.º) no caso de Trabalhadores Independentes que acumulem com atividade principal por conta de outrem, desde que relativamente ao rendimento relevante mensal médio, apurado trimestralmente, revelem um montante inferior a 4 vezes o valor do IAS (2.450,86€), e desde que se verifiquem as seguintes condições: o exercício da atividade independente e a outra atividade por conta de outrem, sejam prestados a entidades empregadoras distintas e que não tenham entre si uma relação de domínio ou de grupo; o exercício da atividade por conta de outrem determine o enquadramento obrigatório noutra regime de proteção social que cubra a totalidade das eventualidades abrangidas pelo regime dos Trabalhadores Independentes; o valor da remuneração mensal média considerada para o outro regime de proteção social seja igual ou superior a 1 vez o valor do IAS; quando seja simultaneamente pensionista de invalidez ou de velhice de regimes de proteção social, nacionais ou estrangeiros, e a atividade profissional seja legalmente cumulável com as respetivas pensões.

Também há isenção de contribuir quando, em janeiro do ano seguinte àquele a que corresponde, se tenha verificado a obrigação do pagamento de contribuições durante o ano anterior, pelo valor de 20,00€ sem rendimento que o justifique, e enquanto se mantiverem as condições que determinaram a sua aplicação.

No seguimento do objetivo da aproximação do momento entre o pagamento e a formação do rendimento, terminaram os escalões convencionais de rendimento para determinação da incidência da base contributiva. Assim, o rendimento relevante do trabalhador independente é determinado com base em valores médios dos rendimentos obtidos nos três meses imediatamente anteriores ao mês da declaração trimestral, nos seguintes termos:

- a) 70 % do valor total de prestação de serviços;
- b) 20 % dos rendimentos associados à produção e venda de bens.

O rendimento relevante do trabalhador independente abrangido pelo regime de contabilidade organizada, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, corresponde ao valor do lucro tributável apurado no ano civil imediatamente anterior.

Os rendimentos não considerados para efeitos de determinação do rendimento relevante são previstos em legislação regulamentar, sem prejuízo de o trabalhador independente poder optar pela sua consideração.

O rendimento referido nos números anteriores é apurado pela Instituição de Segurança Social competente com base nos valores declarados pelo trabalhador independente, bem como nos valores declarados para efeitos fiscais. Para este fim, a Administração fiscal comunica oficiosamente à instituição de Segurança Social competente, por via eletrónica, os rendimentos dos Trabalhadores Independentes declarados.

A base de incidência contributiva mensal dos Trabalhadores Independentes corresponde a 1/3 do rendimento relevante apurado em cada período declarativo (derivado da média mensal de um trimestre), produzindo efeitos no próprio mês e nos dois meses seguintes (anteriormente era o escalão de remuneração convencional, por referência ao duodécimo do rendimento relevante convertido em IAS).

Quando se verifique a inexistência de rendimentos ou o valor das contribuições devidas por força do rendimento relevante apurado seja inferior a € 20,00, é fixada a base de incidência que corresponda ao montante de contribuições naquele valor (atualizado de acordo com a atualização do IAS).

Sempre que o rendimento relevante seja apurado com base na contabilidade organizada, a base de incidência mensal corresponde ao duodécimo do lucro tributável, com o limite mínimo de 1,5 vezes o valor do IAS, sendo fixada em outubro para produzir efeitos no ano civil seguinte.

A base de incidência contributiva dos Trabalhadores Independentes com rendimento relevante mensal médio apurado trimestralmente de montante igual ou superior a 4 vezes o valor do IAS, que acumulem atividade com atividade profissional por conta de outrem, corresponde ao valor que ultrapasse aquele limite.

Por outro lado, a base de incidência contributiva considerada em cada mês tem como limite máximo 12 vezes o valor do IAS (mantém o mesmo limite).

O direito de opção de escolha entre os dois escalões imediatamente inferiores ou superiores ao escalão oficiosamente aplicado, foi naturalmente revisto com o fim da existência de escalões convencionais. Assim, com a recente alteração legislativa, o direito de opção estipula que, no momento da declaração trimestral, o Trabalhador Independente pode optar pela fixação de um rendimento superior ou inferior até 25 % àquele que resultar dos valores declarados. A opção é efetuada em intervalos de 5 %.

Os Trabalhadores Independentes que vão exercer a respetiva atividade em país estrangeiro e que optem por manter o seu enquadramento no regime geral dos Trabalhadores Independentes, nos termos do artigo 138.º do Código Contributivo, mantêm a última base de incidência fixada, nos casos em que os rendimentos de trabalho independente não sejam declarados em Portugal.

A base de incidência contributiva dos trabalhadores enquadrados exclusivamente por força da sua qualidade de cônjuges de Trabalhadores Independentes corresponde a 70 % do rendimento relevante do trabalhador independente, com os limites mínimos previstos no artigo 163.º do Código Contributivo e sem prejuízo de os cônjuges dos Trabalhadores Independentes poderem requerer que lhes seja fixado um rendimento relevante inferior até 20 % daquele que lhes foi aplicado ou superior até ao limite do rendimento relevante dos Trabalhadores Independentes.

A taxa contributiva a cargo dos Trabalhadores Independentes foi fixada em 21,4 % (anteriormente era de 29,6%).

Também é fixada em 25,2 % a taxa contributiva a cargo dos empresários em nome individual e dos titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada e respetivos cônjuges.

A taxa contributiva a cargo das entidades contratantes, foi agravada, sendo fixada nos seguintes termos (anteriormente de 5%):

- 10 % nas situações em que a dependência económica é superior a 80 %;
- 7 % nas restantes situações (entre os 50 e os 80%).

Foi ainda determinado que as contribuições das entidades contratantes sobre serviços prestados por Trabalhadores Independentes se destinam à proteção destes trabalhadores nas eventualidades imediatas (como doença e desemprego).

4. Considerações finais

Foram introduzidas alterações significativas no sentido de se tornar o sistema mais justo e mais equitativo, aproximando-o do rendimento real regular, e terminando o sistema misto de escalões convencionados com base no IAS.

Aumentou o número de vezes que a obrigação declarativa terá de ser efetuada junto dos Serviços da Segurança Social, através da Segurança Social Direta, mesmo estando os Trabalhadores Independentes isentos de contribuir.

Finalmente, apesar de terem sido abordados os aspetos considerados essenciais, é de se salientar que o processo legislativo ainda não está terminado, à data, visto que a legislação ainda terá de ser objeto de regulamentação.

SIPTA
Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

Português

O SOFTWARE DE AUDITORIA

A auditoria pode agora ser efetuada de forma mais simples, mais rigorosa, mais rápida e mais eficaz!

Com o SIPTA, promova a:

- ✓ Produtividade das suas equipas
- ✓ Eficiência e eficácia dos processos

Cumprindo com as ISA's (Normas Internacionais de Auditoria), utilize processos automatizados:

- ✓ Planeamento
- ✓ Programas de trabalho
- ✓ Amostragem estatística
- ✓ Análises substantivas e de conformidade
- ✓ Circularização
- ✓ Demonstrações financeiras
- ✓ e outros...

Descubra mais as potencialidades que temos para lhe oferecer em www.sipta.pt e solicite já a sua apresentação.

www.sipta.pt
geral@sipta.pt
239 918 214 • 962 466 048 • 964 157 617

WIS4
WIS4 Integrated Systems, Ltd.

Mundo

Guia de Gestão para Pequenas e Médias Sociedades de Auditoria (IFAC)

A IFAC emitiu recentemente um Guia de auxílio às pequenas e médias sociedades de auditoria na gestão dos seus escritórios. Lançado pela primeira vez em 2010, o Guia fornece orientações abrangentes para ajudar estas sociedades a operar com mais eficiência no mercado global cada vez mais complexo e competitivo de serviços profissionais. Esta quarta edição está organizada em oito módulos independentes, incluindo um novo módulo sobre "Utilização de Tecnologias". O Guia revisto aborda uma ampla variedade de tópicos, incluindo:

- Planeamento estratégico,
- Gestão de pessoal,
- Gestão de relacionamento com clientes,
- Gestão de riscos e
- Planeamento da sucessão.

O novo módulo "Utilização de Tecnologias" aborda a forma como os desenvolvimentos tecnológicos estão a alterar profundamente a maneira como as organizações operam e reconhece a importância de como as sociedades de auditoria se devem adaptar para prestar serviços aos seus clientes utilizando tecnologia. Incluem-se tópicos como o desenvolvimento de uma estratégia de tecnologia, opções de hardware e software, riscos de tecnologia, tecnologias novas e emergentes e, por fim, a utilização da tecnologia para inovação das práticas profissionais.

O Guia poderá ser consultado no *website* da IFAC em www.ifac.org

Consulta Pública do IESBA sobre Ceticismo Profissional

O *International Ethics Standards Board for Accountants*® (IESBA®) solicita comentários, até ao próximo dia 15 de agosto de 2018, ao seu documento de consulta, *Ceticismo Profissional - Atender as Expectativas do Público*.

Correspondendo às preocupações dos reguladores e outros interessados sobre o tópico, o documento explora:

- a) As características comportamentais compostas no ceticismo profissional;
- b) Se todos os auditores devem aplicar essas características comportamentais; e
- c) Se o Código de Ética (incluindo os Padrões Internacionais de Independência) deve ser desenvolvido para abordar os comportamentos associados ao exercício do ceticismo profissional apropriado.

Por meio dessa iniciativa, o IESBA também visa reforçar o efetivo exercício do ceticismo profissional por parte dos auditores.

O documento de consulta foi desenvolvido pelo IESBA seguindo uma estreita coordenação com o *International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) e com o *International Accounting Education Standards Board* (IAESB).

Poderá visualizar o documento de consulta em www.ifac.org

Código de Ética da IFAC Reestruturado

O Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria (incluindo as normas de Independência) - o Código - foi reestruturado tendo surgido como o culminar de uma extensa pesquisa e de uma consulta global a várias partes interessadas. O Código inclui alterações substanciais e foi completamente reescrito sob uma nova estrutura reunindo os principais avanços nas orientações de ética nos últimos quatro anos, incluindo as disposições sobre Incumprimento de Leis e Regulamentos e sobre "associação prolongada".

As principais alterações incluem:

- Disposições revistas relativas a "salvaguardas" mais bem alinhadas relativamente às ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- Requisitos de independência mais rígidos relativamente à associação prolongada com clientes de auditoria;
- Nova orientação para enfatizar a importância de compreender factos e circunstâncias ao exercer julgamento profissional; e
- Nova orientação para explicar como a conformidade com os princípios fundamentais apoia o exercício do ceticismo profissional numa auditoria ou em outros trabalhos de garantia de fiabilidade.

O novo Código de Ética do IESBA pode ser consultado no sítio da IFAC em www.ifac.org. A Ordem está a estudar este código revisto no sentido do ajusto no futuro o Código de Ética da OROC

Simplificação de Normas de Auditoria para Entidades Pequenas ou Não Complexas

A Accountancy Europe (AE) organizou um evento em Bruxelas, no passado dia 30 de maio, com vista a explorar a melhor solução para tratar as questões que se levantam com a utilização das normas internacionais de auditoria (ISA) na auditoria de pequenas entidades ou entidades não complexas.

O evento teve vários oradores (incluindo o próprio IAASB) que proporcionaram uma visão construtiva sobre este tópico e que confirmaram que é muito importante que este tópico seja abordado no futuro próximo. Foi descrito que tem havido um diálogo entre o IAASB e os organismos de auditoria dos países nórdicos (que elaboraram um projeto de uma norma para a auditoria de pequenas entidades que está em consulta) mas que mais tem de ser feito dada a dificuldade na utilização das ISA nestas entidades.

O evento teve mais de 50 participantes, incluindo a Ordem, e contou com uma apresentação inicial da AE sobre a sua nova publicação "Simplificar as Normas de Auditoria para Entidades Pequenas ou Não Complexas – Explorar Possíveis Soluções" (que poderá ser visualizado no website da AE conforme abaixo indicado) que visou debater o futuro da auditoria neste tópico. A publicação sublinha as questões existentes na auditoria de

entidades pequenas ou não complexas e explora várias soluções para essas questões.

Das intervenções feitas pelos oradores destacamos a visão consensual de que os problemas fundamentais na utilização das ISA nestas entidades são:

- Requisitos de documentação demasiados exigentes;
- Dificuldade em determinar a extensão de trabalho exigida; e
- Consideração insuficiente do ambiente da pequena entidade.

O evento que teve uma abordagem interativa de resposta a questões por todos os participantes (através de plataformas tecnológicas online) teve as seguintes conclusões:

- Só 18% dos participantes acha útil a secção das "Considerações para a auditoria de pequenas entidades" existente nas ISA;
- Metade dos participantes pensa que deve existir um conjunto separado de normas para a auditoria de entidades pequenas ou não complexas, enquanto cerca de um quarto não concorda com esta visão e pensa que devem ser incorporados nas ISA os requisitos para este tipo de auditorias. Cerca de um quarto não tem a certeza de qual a melhor solução.
- A maioria dos participantes achou que o IAASB deve rever o normativo profissional existente de modo a aplicar nas ISA uma abordagem "Pensar simples primeiro" (*Think Simple First*)

A Visão do IAASB

O Prof. Arnold Schilder do IAASB, apresentou a visão do IAASB sobre esta matéria. Transmitiu que o IAASB tem vindo a estudar a matéria e que ainda se procura a melhor solução. Referiu que o IAASB, até agora, ainda não explorou o papel da aplicação da tecnologia e inovação na normalização da auditoria mas que irá ter isso em consideração nas suas futuras consultas. Referiu ainda que se o IAASB decidir aplicar a abordagem "Pensar simples primeiro) muitas questões se irão levantar, por exemplo,

como definir "simples" e quais os limites para a aplicação desta abordagem. Finalizou indicando que o IAASB iria olhar com muita atenção para soluções que façam com que as ISA sejam mais adaptáveis à auditoria destas entidades.

Poderá visualizar a publicação da AE e algumas apresentações do evento no website da AE em www.accountancyeurope.eu, procurando especificamente pelo "SME Event Presentation".

Extrato de *“Pequenos Fogos em Todo o Lado”*

Momento de leitura

“Ela ia a lojas de velharias e comprava animais de peluche velhos – ursos desbotados, cães rasgados, coelhos puídos – pelo preço mais baixo que conseguisse. Em casa, descosia-os pelas costuras, lavava-lhes o pelo, amaciava o enchimento e polia os olhos. Depois voltava a cosê-los, mas do avesso, e o resultado era inquietantemente belo. O pelo áspero, virado ao contrário, parecia veludo liso. O animal em si, depois de cosido e enchido novamente, mantinha a mesma forma, mas ganhava um porte diferente, com as costas e o pescoço mais direitos, as orelhas mais arrebidadas; os olhos reluziam agora com um brilho sábio. Era como se o animal tivesse reencarnado, mais velho, corajoso e experiente.”

Extrato de *“Pequenos Fogos em Todo o Lado”*
de Celeste Ng, tradução de Inês Dias, edição de maio de 2018 de Relógio D'Água Editores

Formação contínua

A área da Formação é preocupação constante da Ordem. Manter os ROCs atualizados nas áreas diretas de atuação técnica, bem como em áreas multidisciplinares e também nas tendências inerentes ao desenvolvimento tecnológico tem estado na base do desenho dos programas de formação.

Em 2018 foram realizados, ou estão já agendados, diversos novos cursos na área da fiscalidade, do direito, da contabilidade e das tecnologias de informação. Das avaliações recolhidas quanto a cursos já decorridos, a profissão acolheu bem os novos programas e formadores, mesmo aqueles que apresentam aprofundamento tecnológico acentuado.

Relativamente à área da auditoria, a Ordem está em contacto com Empresas de Auditoria de média e grande dimensão, desafiando-as à partilha de conhecimentos com outros colegas, bem como com as atuais empresas que fornecem sistemas informáticos de auditoria, as quais têm demonstrado interesse em desenhar cursos iminentemente práticos para fazerem parte do plano de formação da Ordem.

A Ordem considera que é importante, igualmente, que, para potenciar uma comunicação mais eficaz, os profissionais com quem os ROCs lidam todos os dias, em concreto os colaboradores das empresas suas clientes, acompanhem os inúmeros desenvolvimentos técnicos em matérias contabilísticas, fiscais, legais, tecnológicas, etc. Como forma de motivar a presença destes profissionais nas sessões de formação ministradas pela Ordem, foi revisto o plano de preços aplicados aos cursos.

Porque a Ordem considera que a participação de todos os colegas é fundamental ao planeamento da Formação e à melhor adequação dos cursos às necessidades dos ROC, reitera-se aqui o desafio já efetuado para que os colegas enviem para o e-mail dformacao@oroc.pt ou lanacoreta@oroc.pt os contributos que considerem úteis neste âmbito.

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

As candidaturas para o Curso de Preparação para ROC (CPROC) 2019, decorrerão até 14 setembro de 2018. O Curso terá início no dia 12 outubro de 2018 e terminará em novembro de 2019. A carga horária base é 288 horas, estruturadas em quatro grupos de módulos de 72 horas cada.

Grupos de módulos do CPROC

1.º Grupo		
Módulo 1	Matemáticas financeiras e métodos quantitativos	16 horas
Módulo 2	Direito civil, comercial, das sociedades e do trabalho	28 horas
Módulo 3	Contabilidade financeira I	28 horas
2.º Grupo		
Módulo 4	Fiscalidade	28 horas
Módulo 5	Contabilidade financeira II	24 horas
Módulo 6	Economia e finanças empresariais	20 horas
3.º Grupo		
Módulo 7	Contabilidade de gestão e sistemas de controlo	20 horas
Módulo 8	Auditoria – Aspectos gerais, Identificação de riscos e planeamento	24 horas
Módulo 9	Auditoria – Avaliação de riscos; Controlo interno e sistemas de informação	28 horas
4.º Grupo		
Módulo 10	Auditoria – Procedimentos substantivos	28 horas
Módulo 11	Auditoria – Conclusão e relato	24 horas
Módulo 12	Ética profissional e independência	20 horas

De acordo com os requisitos de inscrição, podem candidatar-se a ROC todas as pessoas detentoras de uma licenciatura, não existindo qualquer restrição relativo à área científica da formação académica.

Quaisquer informações adicionais sobre o Curso de Preparação para ROC poderão ser obtidas em dformacao@oroc.pt.

Plano de Formação Profissional Contínua 2018

	jul	set	out	nov	dez
Auditoria (13 ações de formação)					
Planeamento de auditoria, avaliação do risco e materialidade	█				
Procedimentos analíticos em auditoria			█		
Auditoria a grupos de empresas (vertente prática)			█		
Procedimentos de conclusão de auditoria, de finalização do trabalho e preparação da CLC				█	
Continuidade: procedimentos de auditoria e impacto na CLC		█			
Auditoria a controlos aplicacionais			█		
Conclusão e Relatórios de auditoria			█		
Normas internacionais de auditoria (6 sessões)	█				
Sistemas de Informação de apoio à Auditoria	█				
Atuação do ROC enquanto auditor e enquanto membro do órgão de fiscalização	█				
Auditoria Interna baseada no risco		█			
Documentação de auditoria				█	
Independência do ROC, prestação de serviços e medidas de salvaguarda da independência				█	
Qualidade e Organização (1 ações de formação)					
Sistema interno de controlo de qualidade para pequenas e médias SROC	█				
Contabilidade e Relato Financeiro 10 ações de formação)					
Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (7 sessões)		█	█	█	█
Sistema de Normalização Contabilística (6 sessões)	█	█	█	█	█
Consolidação de contas - introdução		█			
Consolidação de contas avançada				█	
IFRS 9 - Instrumentos financeiros		█			
IAS/IFRS - Recentes alterações			█		
Método de equivalência patrimonial		█			
Rédito de contratos com clientes (IFRS 15)					█
Deteção de indícios de manipulação financeira				█	
IFRS 16 - Locações	█				
Fiscalidade (8 ações de formação)					
Fiscalidade das fusões e cisões		█			
Contencioso tributário	█				
Benefícios fiscais	█				
Código dos regimes contributivos do sistema Previdencial da Segurança Social				█	
Fiscalidade por rubricas do Ativo e do Passivo		█			
Fiscalidade por rubricas do Capital Próprio e da Demonstração dos Resultados			█		
Código fiscal do investimento - regulamentação do RFAI e DLRR				█	
Fiscalidade internacional / mecanismos de dupla tributação		█			
Direito (5 ações de formação)					
Código das Sociedades Comerciais		█			
Regime jurídico do revisor oficial de contas					█
Código dos valores mobiliários			█		
Código da contratação pública				█	
Lei dos compromissos e pagamentos em atraso				█	
Outros (13 ações de formação)					
Reestruturações e reorganizações societárias	█		█		
Fusões e concentrações - aspectos legais e contabilísticos				█	
Dissolução, liquidação e insolvência de sociedades			█		
Revitalização de empresas			█		
Comércio Internacional			█		
Percepção e criação de valor nos serviços do ROC	█				
Gestão do LinkedIn		█			
FATCA, CRS, CBCR e RCBEF - Troca automática de informações		█			
Fundamentos do Excel			█		
Excel Avançado			█		
Office 365				█	
Outlook e gestão de email e calendário	█				
PowerPoint					█

**Continuamos a crescer
mantendo o profissionalismo
e proximidade que nos caracterizam.**

ASD Auditor

Software de Auditoria e Análise Financeira

A ferramenta mais potente para a gestão completa de uma auditoria em todas as suas fases. O nosso programa está totalmente adaptado às necessidades atuais de qualidade que exigem as normas internacionais de Auditoria (ISA).

ASD Circularização Web

Confirmações Externas Eletrónicas

Com esta plataforma o Auditor poderá controlar todo o processo e estado da circularização de forma eletrónica, sendo que, o próprio terceiro introduz o saldo a confirmar e pode anexar documentos de forma segura, automática e transparente, facilitando o trabalho do auditor e aumentando a quantidade de respostas recebidas. Pode utilizar este módulo mesmo que não tenha a ferramenta ASDAuditor.

ASD Anisys Saft

Análise dos Documentos Comerciais

Módulo que verifica todos os documentos (comerciais/mercadorias/recibos/impostos), presentes no ficheiro SAFT da entidade e oferece um conjunto de instrumentos de revisão analítica (documentos por cliente, por produto), conciliação com a contabilidade, recálculo de imposto etc. Um Módulo indispensável para os seus testes de Auditoria, sejam de controlo ou substantivos.

ASD Qualidade

Software para Controlo de Qualidade

O software converte-se numa aplicação imprescindível, cumprindo com o normativo aplicável em relação ao Controlo de Qualidade, nacional e internacional, implementando as políticas, procedimentos e controlos necessários estabelecidos.

"ASD oferece soluções que satisfazem as necessidades reais dos revisores e auditores financeiros para enfrentarem com sucesso e garantia os exigentes requisitos da profissão."

"Com a experiência adquirida pelos mais de quinze anos no mercado, somos capazes de oferecer o programa líder a nível nacional e internacional no setor da auditoria, especializado no campo da revisão de contas."



www.asdaudit.com

ASD SOFTWARE DISTRIBUTOR, LDA.
Contato: Teresa Andrade

Av. António Serpa, 32, 9C
1050-027 – Lisboa
PORTUGAL

(+351) 21 795 11 23
infopt@asdaudit.com