



Homenagens a Revisores Oficiais de Contas



Número

101

Auditoria
Auditoria de estimativas
**André Filipe Duarte
Ribeiro**

Contabilidade
Criptomoeças: uma
nova natureza de ativo
Rui Vargas

Contabilidade
Notas sobre as contas
separadas à luz das
Normas Internacionais
de Contabilidade
**Paula Santos,
Fábio Albuquerque e
Maria Ribeiro**

Gestão
Relato de
sustentabilidade: prática
discursiva e processo de
legitimação
Fátima Araújo





O ROC é um profissional

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



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Sumário

Editorial

Hermínio Afonso
P.02

Em Foco

Comissão de Estágio
O ACESSO à OROC
P.04

Notícias

P.10



**Desenvolvimentos
Regulatórios Relevantes
P.20**

Auditoria

Auditoria de estimativas
André Filipe Duarte Ribeiro
P.26

Contabilidade

Criptomoedas: uma nova
natureza de ativo

Rui Vargas

P.40

Contabilidade

Notas sobre as contas
separadas à luz das
Normas Internacionais de
Contabilidade

Paula Santos,
Fábio Albuquerque e
Maria Ribeiro

P.52

Gestão

Relato de sustentabilidade:
prática discursiva e processo
de legitimação

Fátima Araújo

P.60

Lazer

Momento de leitura

P.69

Formação

P.70

DIRETOR: Fernando Virgílio Macedo

DIRETOR ADJUNTO: Rui Pinho

COORDENADOR: Mário Freire

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Avelino Antão

REDAÇÃO E SECRETARIADO: Filipa Gonçalves e Sandra Rita

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Rua do Salitre n.º 51 | 1250-198 LISBOA | NIPC : 500918937
| Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149

REGISTO DE PROPRIEDADE N.º 111 313 | DGCS SRIP DEPÓSITO LEGAL N.º 12197/87 | ISSN 2184-7886

EXECUÇÃO GRÁFICA: TCBDESIGN.PT

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

ESTATUTO EDITORIAL EM: https://www.oroc.pt/uploads/publicacoes/estatuto_editorial/EstatutoEditorial2021.pdf

Distribuição Gratuita | Tiragem 1800 Exemplares

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

Membro Fundador
da:



Membro da:



Editorial

Hermínio Afonso

**Presidente
do Conselho
Superior**



Caros colegas,

Estes últimos meses foram marcados por dois acontecimentos relevantes para a nossa Ordem, a aprovação do Relatório e Contas relativo ao exercício de 2022 e a aprovação de nova legislação relativa às Ordens Profissionais.

Neste Relatório e Contas gostaria de destacar o aumento do número de ROCs inscritos em 37. De salientar o aumento de ROCs como sócios de SROC em 17, do que se pode depreender que, face aos crescentes desafios da profissão, os ROCs associam-se para serem mais fortes e desenvolverem a sua atividade com níveis de qualidade superiores. De destacar também um rejuvenescimento dos inscritos, assim como um aumento do género feminino, aproximando-se da paridade no escalão mais jovem, dos menos de 39 anos, podendo vir a alterar de forma relevante o histórico da profissão, que era, e é ainda, composta maioritariamente por homens.

Na atividade de 2022 considero de grande relevância o desenvolvimento da Academia OROC, o que permite uma formação mais prática para cada uma das categorias de ROC, em função da sua experiência, permitindo desenvolver mais e melhores competências pela componente prática que esta formação proporciona.

Como facto relevante em 2022 saliento também a alienação dos imóveis sitos na Rua Ivone Silva e o lançamento do concurso das obras na sede da Rua do Salitre, tornando-se assim efetiva a manutenção da nossa sede no seu edifício histórico. Aguardamos com expectativa pelo fim das obras para que o uso pleno do seu espaço volte de novo a ser possível, mas em muito melhores condições do que no passado.

Em 2022 festejamos os 50 anos da nossa Ordem e o Congresso comemorativo do meio centenário

teve um recorde de participantes, o que demonstrou a força da nossa Ordem e o interesse que os seus membros demonstram nas atividades desenvolvidas.

O ano de 2022 e este início de 2023 trouxe desafios crescentes para a atividade dos Revisores Oficiais de contas. Em 2022 tornou-se obrigatória a implementação do novo Sistema de Controlo de Qualidade (ISQM 1 e ISQM2) obrigando os ROCs a aperfeiçoar os seus processos e a melhorar a sua formalização. Não podemos esquecer-nos da necessidade que teremos de durante o primeiro ano fazer uma avaliação do sistema implementado e aperfeiçoar os procedimentos que entendamos necessitarem de ser melhorados.

A aprovação da Lei n.º 12/2023 de 28 de março, que altera o regime jurídico das Ordens Profissionais, embora não saibamos ainda a extensão dos impactos no nosso Estatuto, podemos desde já antecipar alterações relevantes, em particular as alterações ao nível da supervisão da nossa atividade, deixando de existir o Conselho Superior e passando a existir um Conselho de Supervisão, o qual deve ser composto por 60% de membros não ROCs. Esta pressa e vontade de legislar em pacote pode trazer-nos algumas dificuldades, pois, apesar de sermos a única Ordem Profissional que já tem uma supervisão independente, por parte da CMVM, teremos também de nomear um Conselho de Supervisão maioritariamente independente. À data em que escrevo este editorial ainda não era conhecida a versão final do nosso Estatuto, pelo que aguardo com alguma expectativa a nova regulamentação da nossa atividade, especialmente em relação à forma como se vai conseguir compatibilizar a atuação deste Órgão com a atuação da CMVM. Esperemos que o bom senso impere na sua formulação final e que não acrescente mais complicações e mais burocracias àquelas que já temos.



AON



**ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS**

Integridade. Independência. Competência.

Venha conhecer o seu novo site com uma oferta de seguros exclusiva para membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**OFERTAS ESPECIAIS DE SEGUROS
DE VIDA E NÃO VIDA**

<https://affinity.aon.pt/oroc/pt/home>



Conheça a nossa Solução para a PERDA DE RENDIMENTOS, exclusiva para membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

oroc.seguros@aon.pt

Em foco

Comissão de Estágio O ACESSO à OROC

Admissão à Ordem em Portugal

Em Portugal, o exame de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Ordem) encontra-se previsto no artigo 151.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro) (EOROC) e é organizado com vista a assegurar o nível necessário de conhecimentos teóricos nas matérias relevantes para a revisão legal e auditoria às contas, de acordo com a regulamentação comunitária e bem assim a assegurar a capacidade para aplicar na prática esses conhecimentos.

O exame de admissão à Ordem consta de provas escritas e orais, a efetuar perante um júri.

Por sua vez, tal como descrito no artigo 155.º do EOROC, a inscrição no estágio só pode ser efetuada após a realização com aproveitamento do exame de admissão à Ordem.

O estágio tem de ser iniciado no prazo máximo de três anos, a contar da data do exame de admissão à Ordem. A duração do estágio é, pelo menos, de três anos, com o mínimo de 700 horas anuais, decorrendo pelo menos dois terços do tempo junto de um patrono, que seja um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas. O estágio é uma formação prática, nomeadamente no domínio da atividade de auditoria, que deve assegurar, pelo seu programa e execução, a aquisição dos conhecimentos, experiência e valores necessários ao exercício da profissão.

O estágio profissional processa-se sob orientação geral e supervisão da comissão de estágio, sem prejuízo da orientação específica a cargo do patrono respetivo, que tem de ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, devendo, neste último caso, ser nomeado um sócio como responsável pelo estágio, que, em qualquer dos casos, deve estar inscrito há mais de cinco anos. A comissão de estágio funciona na dependência do conselho diretivo da Ordem, competindo-lhe,



Pedro Carreira Mendes

Presidente da Comissão de Estágio

nomeadamente: desempenhar as tarefas que estejam estabelecidas no regulamento do estágio, aprovado pela assembleia representativa, com base em proposta do conselho diretivo e homologado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças; organizar as listas dos membros estagiários; e organizar os trabalhos de avaliação contínua dos membros estagiários.

A duração do estágio pode ser reduzida pela comissão de estágio para um mínimo de um a dois anos, relativamente aos membros estagiários que, tendo exercido durante cinco anos funções públicas ou privadas, aquela comissão, por proposta do respetivo patrono, considere possuírem adequada experiência na atividade de auditoria e, acessoriamente, nas áreas relacionadas com as outras matérias que integram o programa de exame de admissão à Ordem.

Em casos excecionais, devidamente fundamentados, podem ser dispensados de estágio pela comissão

de estágio os indivíduos aprovados no exame de admissão à Ordem que, tendo exercido durante 10 anos funções públicas ou privadas, aquela comissão considere possuírem adequada experiência na atividade de auditoria e, acessoriamente, nas áreas relacionadas com as outras matérias que integram o programa de exame de admissão à profissão.

O requerimento de inscrição como revisor oficial de contas é dirigido à comissão de inscrição, no prazo de três anos após o candidato ter realizado, com aproveitamento, o estágio profissional, conforme previsto no artigo 161.º do EOROC. O requerimento deve ser acompanhado de declaração do requerente de que cumpre com os requisitos gerais de inscrição como revisor oficial de contas, previstos no artigo 148.º do EOROC, bem como de certificado do registo criminal e cópia do documento de identificação civil.

A relevância do estágio profissional e da formação contínua

Como prova cabal da relevância atribuída ao estágio profissional, o número 1 do artigo 10.º da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que alterou a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas consagra o seguinte princípio:

“A fim de assegurar a capacidade de aplicar na prática os conhecimentos teóricos, que é objeto de uma prova incluída no exame, o estagiário completa um mínimo de três anos de formação prática, nomeadamente no domínio da revisão ou auditoria das demonstrações financeiras anuais, das demonstrações financeiras consolidadas ou de demonstrações financeiras similares. Pelo menos dois terços dessa formação prática decorrem junto de um revisor oficial de contas ou de uma sociedade de revisores oficiais de contas aprovado em qualquer Estado-Membro.”

Este mesmo princípio encontra-se consagrado no EOROC.

Assim, após a realização, com aproveitamento, do exame de admissão à Ordem, o estágio profissional processa-se sob a orientação específica de um patrono. Conforme acima referido, a duração do estágio é, pelo menos, de três anos, com o mínimo de 700 horas anuais.

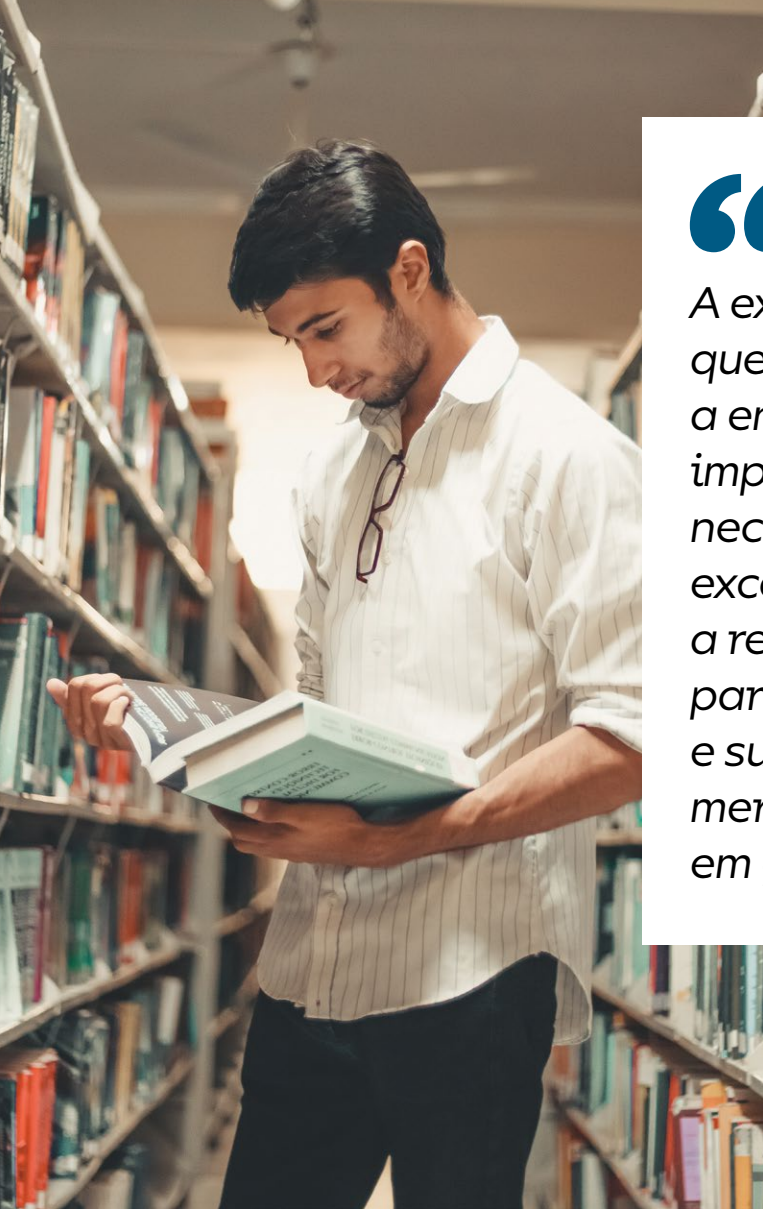
Ao longo da duração do estágio, é objetivo claro que o estagiário venha a enfrentar um conjunto de desafios alargado e tenha a possibilidade de desenvolver um conjunto de valências que lhe permita vir a cumprir, em pleno, as exigências da profissão. Para este efeito, são críticas as condições técnicas e os recursos humanos, tecnológicos e intelectuais disponíveis e providenciados pelo patrono ao estagiário durante o



A fim de assegurar a capacidade de aplicar na prática os conhecimentos teóricos, que é objeto de uma prova incluída no exame, o estagiário completa um mínimo de três anos de formação prática, nomeadamente no domínio da revisão ou auditoria das demonstrações financeiras anuais, das demonstrações financeiras consolidadas ou de demonstrações financeiras similares. Pelo menos dois terços dessa formação prática decorrem junto de um revisor oficial de contas ou de uma sociedade de revisores oficiais de contas aprovado em qualquer Estado-Membro.

estágio. Adicionalmente, se numa primeira impressão, poder-se-ia concluir que o tempo mínimo exigido para quem já concluiu os seus exames é excessivo, certamente a exigência que a profissão de auditoria abrange justifica, plenamente, este investimento adicional. Aliás, a qualidade dos trabalhos realizados e a gestão conscienciosa do risco profissional muito agradece, seguramente, o tempo despendido na realização do estágio profissional.

Por outro lado, é fundamental que os revisores oficiais de contas, recém inscritos ou os mais antigos na profissão, compreendam verdadeiramente a necessidade crítica da formação contínua e de constante atualização. De facto, o Mundo em



“

A exigência e os desafios crescentes que a profissão de auditoria tem vindo a enfrentar não são alheios à extrema importância que esta atividade e, necessariamente, os profissionais de excelência que a integram, têm vindo a representar, ao longo de décadas, para o desenvolvimento, credibilidade e sustentabilidade das empresas, dos mercados financeiros e da economia em geral.

O Futuro da profissão

A exigência e os desafios crescentes que a profissão de auditoria tem vindo a enfrentar não são alheios à extrema importância que esta atividade e, necessariamente, os profissionais de excelência que a integram, têm vindo a representar, ao longo de décadas, para o desenvolvimento, credibilidade e sustentabilidade das empresas, dos mercados financeiros e da economia em geral.

A credibilidade e a confiança foram, desde tempos longínquos, fundamentais para a dinamização das transações comerciais entre agentes económicos e entre países. Por sua vez, a introdução gradual de meios monetários como forma de acelerar trocas comerciais e a criação de mercados comerciais e financeiros vieram reforçar a importância da credibilidade e da confiança, mas, também, constituir a base para a necessidade da existência de uma profissão que procedesse à verificação da razoabilidade daquelas transações – a auditoria –.

Nas últimas décadas, a necessidade de existirem gestores profissionais que dirijam os destinos das organizações, conjugado com a dispersão de capital em mercado aberto, eo crescimento das instituições financeiras e de crédito e dos mercados obrigacionistas, vieram reforçar, cada vez mais, a importância do trabalho desenvolvido pelos auditores na defesa do interesse público.

Mas o papel dos auditores, no mundo de hoje, é cada vez mais complexo.

geral e o negócio das entidades auditadas está em constante evolução. Assim, o desenvolvimento das atividades relacionadas com a profissão de auditoria, com o nível de qualidade atualmente exigido pelos reguladores, investidores e restantes *stakeholders*, só é minimamente possível se existir, por parte dos revisores oficiais de contas, uma atualização constante sobre as matérias mais críticas e relevantes, para além de um forte investimento em recursos tecnológicos e humanos.

Um revisor oficial de contas que não esteja habilitado a acompanhar a evolução do conhecimento, não estará preparado para enfrentar os desafios presentes e futuros da profissão de auditoria.

Não obstante, é com manifesta satisfação que se tem vindo a verificar um incremento do número de candidatos que têm concluído o seu estágio profissional e a respetiva inscrição como revisor oficial de contas em Portugal nos últimos anos. Tal representa uma forte aposta na profissão e permite ter esperança reforçada de que o futuro da mesma no nosso país poderá estar devidamente acautelado.

De facto, o número, a complexidade e a desmaterialização das transações realizadas pelas empresas e pelas organizações em geral não tem precedentes e será, no futuro, cada vez mais desafiante. Como resposta a esta realidade, mas simultaneamente indutor da mesma, os sistemas de informação são cada vez mais poderosos, abrangentes e ágeis e as normas de relato financeiro procuram tratar de assuntos cada vez mais complexos.

Por sua vez, as empresas e as organizações em geral, têm vindo a ser confrontadas com reptos crescentes, promovidos, nomeadamente, por legislação e regulamentação imposta pelos governos e pelas instituições à escala europeia e mundial, como é o caso de legislação fiscal, laboral, ambiental e de anticorrupção, entre muitas outras.

Destaca-se, nesta vertente, a necessidade de adaptação que diversas empresas terão de promover nos seus negócios, umas mais do que outras, para dar cumprimento a metas de carácter ambiental (exemplo: Tratado de Paris).

Neste processo, certamente, algumas empresas, muitas esperamos, terão sucesso; outras, contudo, inevitavelmente, irão desaparecer.

Importa ainda refletir sobre os impactos quânticos que a revolução tecnológica que atualmente assistimos, nomeadamente através do desenvolvimento de soluções *cloud*, *blockchain*, inteligência artificial, entre outras, terão nas empresas, nas organizações em geral, nos ciclos transacionais, nas rotinas empresariais, nos sistemas de controlo interno, mas também na cultura e na tipologia das funções atualmente desenvolvidas pelos seres humanos.

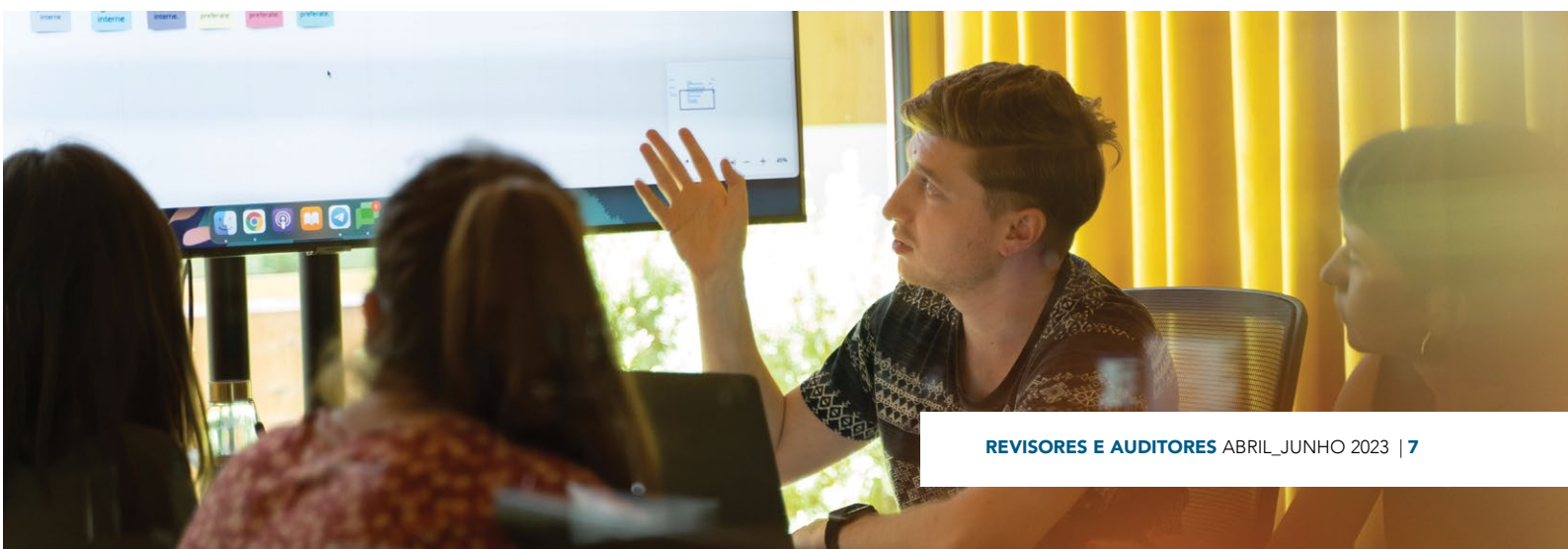
Toda esta realidade está a transformar de forma significativa as entidades auditadas, mas também, inevitavelmente, a profissão de auditoria.

Se por um lado os procedimentos executados pelos auditores têm que se adaptar às exigências da evolução dos negócios e do ambiente envolvente das entidades auditadas, por outro a necessidade de maior transparência de informação exigida aos auditores pelos reguladores e pelos *stakeholders* em geral, bem como a maior profundidade em matérias que envolvem, nomeadamente, a resposta aos riscos

de fraude e de falência, o que, necessariamente aumentará o nível de risco e responsabilidade dos auditores, bem como obrigará à necessidade de maior sofisticação por parte dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.

Em resposta a essa necessidade de sofisticação, será determinante a adoção, nomeadamente, das seguintes ações:

- i) Colocar a tecnologia ao serviço dos procedimentos de auditoria a executar – nesta vertente é previsível: (a) a utilização crescente de ferramentas de tratamento de dados em massa, nomeadamente para a execução de procedimentos de avaliação de risco de distorção material e a realização de procedimentos substantivos analíticos mais profundos e robustos; (b) a utilização de inteligência artificial, substituindo gradualmente o ser humano - se atualmente esta substituição abrange tarefas rotineiras de menor grau de complexidade, futuramente poderá verificar-se a substituição da grande maioria das tarefas executadas pelo auditor -;
- ii) Constituição de equipas multidisciplinares – a constituição da equipa de auditoria depende, e continuará a depender, do nível de complexidade das entidades auditadas. Não obstante, é previsível o envolvimento, cada vez maior, de profissionais de diferentes áreas de conhecimento e especialização. Assim, para além das matérias tradicionalmente mais associadas à realização de uma auditoria, como seja o reporte financeiro, o direito fiscal, o direito comercial, o controlo interno, a avaliação de ativos e de empresas, os instrumentos financeiros e as tecnologias de informação, entre outras, é previsível a necessidade de alargar o espectro da composição das equipas de auditoria a especialistas de matérias ambientais, atuariais, de segurança de informação e, ainda, de matérias relacionadas com fraude; e
- iii) Reforço dos sistemas de gestão de qualidade – Tal como recentemente exemplificado pela publicação e implementação da ISQM 1 - Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1, existe



por parte dos reguladores e supervisores da profissão de auditoria, à escala mundial, uma exigência muito significativa nos padrões de qualidade adotados por parte dos auditores, com preocupação manifesta no cumprimento das regras profissionais aplicáveis, incluindo, entre outras, as relacionadas com o bom governo, a ética e independência, a aceitação de clientes e de serviços e a qualidade e gestão dos recursos humanos, intelectuais e tecnológicos.

Todas estas temáticas envolvem necessariamente investimentos e, nalguns casos, avultados, por parte dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.

Assim, apesar da preocupação que existe, à escala global, que o mercado de auditoria não venha a ser excessivamente concentrado, todos os desafios atrás elencados, quer na perspetiva das entidades auditadas, quer na perspetiva dos auditores, faz prever, seguramente, a necessidade de maior concentração num número mais reduzido de entidades do mercado de auditoria.

Existe ainda outra vertente, muitíssimo relevante, que importa refletir quando projetamos a profissão de auditoria do futuro: Que novas oportunidades se vislumbram no horizonte?

O texto final da *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) foi publicado no Jornal Oficial da União Europeia em 16 de dezembro de 2022, resultante do processo de revisão da Diretiva sobre Informação Não Financeira (NFRD), que vigorou desde 2014. A CSRD é uma componente central de um conjunto abrangente de medidas destinadas a ajudar a melhorar o fluxo de capital para atividades sustentáveis em toda a União Europeia (UE), contribuir para a transição para um sistema económico e financeiro totalmente sustentável e inclusivo, alinhado com o Pacto Ecológico Europeu e com os dezassete objetivos de desenvolvimento sustentável da ONU. A CSRD altera, igualmente, alguns aspetos da Diretiva Contabilística, da Diretiva da Transparência, da Diretiva de Auditoria e do respetivo Regulamento de Auditoria. Um dos principais objetivos da CSRD é melhorar o relato sobre questões de sustentabilidade para um conjunto vasto de empresas, além de exigir a garantia de fiabilidade sobre essa mesma informação.

Ao fornecer as informações necessárias aos investidores para realocar investimentos em tecnologias e negócios mais sustentáveis, estas medidas devem ser instrumentais para tornar a Europa neutra em termos climáticos até 2050.

O âmbito da CSRD é o seguinte:

i) grandes empresas da UE (cotadas ou não, incluindo subsidiárias de empresas-mãe não pertencentes à UE), definidas como aquelas que excedem, pelo menos, dois dos seguintes limites nas datas de reporte – total de ativos de mais de 20 milhões de Euros, volume de negócios líquido superior a

40 milhões de Euros e mais de 250 colaboradores;

ii) grandes instituições de crédito e empresas de seguros, de acordo com os critérios acima, devidamente adaptados, independentemente da sua forma jurídica, o que inclui aquelas que se encontram fora do âmbito da Diretiva de Contabilidade da UE, como cooperativas e empresas mútuas;

iii) pequenas e médias empresas (exceto microempresas) cotadas num mercado regulamentado na UE;

iv) empresas não pertencentes à UE, mas cotadas num mercado regulamentado na UE (mas com isenção para as que reportam ao abrigo de normas de relato de sustentabilidade consideradas equivalentes pela Comissão Europeia); e empresas não pertencentes à UE e não cotadas em mercado regulamentado na UE, que gerem mais de 150 milhões de Euros de volume de negócios líquido na UE (para cada um dos últimos dois exercícios financeiros) e que tenham, pelo menos, uma subsidiária na UE (grande ou cotada num mercado regulamentado da UE) ou sucursal na UE (com mais de 40 milhões de Euros de volume de negócios líquido no exercício anterior).



Com estes novos requisitos de abrangência, o Parlamento Europeu estima que cerca de 50.000 empresas terão que reportar de acordo com a CSRD. Esta legislação europeia define que os Estados-Membros da UE devem assegurar a transposição da CSRD até 6 de julho de 2024, com data efetiva para exercícios iniciados em ou após 1 de janeiro de 2024.

Uma outra inovação da CSRD, relacionada com a componente tecnológica, prende-se com a exigência da marcação das informações de sustentabilidade relatadas de acordo com uma taxonomia digital, que a esta data ainda se encontra em desenvolvimento. Por fim, a CSRD inclui a obrigação de ser obtido um relatório de garantia de fiabilidade independente sobre as informações de sustentabilidade, que começará por uma garantia limitada de fiabilidade e que evoluirá para garantia razoável de fiabilidade até 2028, mediante avaliação por parte da Comissão Europeia quanto à viabilidade desta evolução, quer para os auditores quer para as empresas.

Este relatório deve abranger (i) a conformidade da comunicação de informações sobre sustentabilidade com as normas da UE para a comunicação de informações sobre sustentabilidade, (ii) o processo realizado pela empresa para identificar as informações comunicadas ao abrigo das normas de comunicação de informações sobre sustentabilidade e (iii) o cumprimento do requisito de marcação da comunicação de informações sobre sustentabilidade, de acordo com a linguagem XBRL.

A CSRD reconhece a especificidade destas matérias, as quais serão objeto de revisão por parte de um auditor, pelo que impõe que os Estados-Membros assegurem que os auditores (ou outras entidades certificadas) possuam os conhecimentos adequados para a execução dos respetivos procedimentos.

De modo a garantir que as empresas divulgam informações materiais, comparáveis e fiáveis sobre todos os principais tópicos relacionados com a sustentabilidade, a CSRD exige que sejam adotadas as *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS). Para suportar este requisito, a Comissão Europeia deve adotar: (i) até 30 de junho de 2023, o primeiro conjunto de normas de relato de sustentabilidade, que inclua informações transversais e agnósticas quanto ao setor; e (ii) até 30 de junho de 2024, as normas que exigem divulgações específicas de setor.

A Comissão Europeia mandou o EFRAG para desenvolver as ESRS, tendo o primeiro conjunto de

ESRS (normas ainda em *draft*) sido publicado em 22 de novembro de 2022.

Toda a temática que gravita à volta do *Environmental, Social and Governance* (ESG), será altamente impactante para as empresas e organizações em geral, mas é altamente expectável que venha a constituir uma oportunidade muito relevante para os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas, os quais, sem qualquer margem de dúvida, são os mais habilitados a desempenhar o papel de revisão que se pretende sobre esta matéria, indo de encontro dos objetivos da CSRD e dos stakeholders em geral, apesar da atribuição deste papel, a título exclusivo, estar dependente da forma como a Diretiva vier a ser transposta nos diversos Estados Membros.

Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas sempre se pautaram, quer pela sua sofisticação técnica, quer pela abrangência das matérias que compõem o seu arsenal de conhecimento, como agentes fundamentais para auxiliar as empresas e as organizações em geral a abraçarem desafios de elevada complexidade. Seguramente, atento ao rigoroso cumprimento das regras de independência aplicáveis, será também este um importante âmbito de atuação dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas nos próximos anos.

Por último, importa ainda mencionar que à medida que a sociedade se transforma, se digitaliza e se desmaterializa, muitas outras oportunidades se desenham no horizonte aos revisores oficiais de contas e para aqueles que, ainda não o sendo, possam vir a fazer parte desta profissão a curto, médio ou longo prazo.

De facto, o relato ESG poderá ser apenas a “ponta do iceberg”, sendo previsível que matérias como *Internal Control Systems, Cyber-Security, Crypto-currencies, Data privacy and integrity, AML, Cloud, Ethics programs, Artificial Intelligence Algorithms, Going Concern*, venham, igualmente, a ser objeto de regulação e legislação específica, em resposta à exigência cada vez maior de investidores e outros *stakeholders*, conduzindo, igualmente, à necessidade de realização de trabalhos de garantia de fiabilidade razoável ou limitada.

Certamente que a profissão de auditoria e o vasto leque de profissionais de excelência que a integram, em benefício do seu futuro, não irão desperdiçar estas oportunidades.

Notícias

ABRIL_JUNHO 2023



Relatório & Contas da OROC aprovado por unanimidade

A Assembleia Representativa reunida a 11 de abril, aprovou por unanimidade e sem qualquer ressalva, o Relatório de Contas 2022 da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Para o Presidente do Conselho Diretivo, Virgílio Macedo, “os resultados demonstrados refletem a imagem da nossa instituição e do excelente trabalho que tem sido feito por este Conselho Diretivo, em particular num ano em que se realizou o maior Congresso da Ordem, que tanto dignificou a todos”.

Nas palavras de Saskia Lopes, Vogal do Conselho Diretivo com o pelouro financeiro, “o resultado líquido deste exercício é o resultado do empenho e do sucesso das políticas deste Conselho, que pretende continuar o caminho de reforço e reforma”, agradecendo ainda o trabalho rigoroso que tem sido realizado pelo Conselho Fiscal.

Ciclo de Conferências OROC 1.ª sessão



Realizou-se no passado dia 13 de abril, a primeira sessão do Ciclo de Conferências OROC, que teve como principal orador, António Vieira da Silva, sob o tema “O Futuro do Trabalho e Atração de Talentos Associada”.

No discurso de abertura, o Bastonário da Ordem



dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, falou sobre a necessidade de atração de talento, em particular na área de auditoria. Nas suas palavras “a atração de talento é uma matéria transversal a muitos setores. Na nossa área, em que somos profissionais

altamente qualificados, essa atração ainda se torna mais relevante para mantermos a qualidade dos trabalhos prestados”.

António Vieira da Silva, falou do futuro do mercado de trabalho, em particular os salários, a lei laboral e a maioria absoluta e destacou a importância da adoção de medidas políticas, como incentivos de natureza fiscal que podem contribuir para o aumento dos salários. Afirmou ainda que é necessário “correr o risco de aceitar que alguns setores da economia podem perder competitividade, mas os níveis salariais sobem”.

O Ciclo de Conferências OROC, decorreu no Hotel Tivoli Avenida, em Lisboa, com o patrocínio da AON Portugal, a quem deixamos desde já os nossos agradecimentos.




Ciclo de Conferências OROC 2.^a sessão

No dia 18 de abril, decorreu na cidade do Porto, a segunda sessão do Ciclo de Conferências OROC. Esta conferência teve como principal orador, António Cunha, Presidente da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte e onde se discutiram algumas das principais questões sobre a aplicação dos fundos comunitários em Portugal.

Virgílio Macedo, Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, alertou para o atraso na execução dos fundos e reafirmou o papel determinante que os auditores e revisores desempenham neste domínio. Destacou ainda que esta “é uma matéria determinante para o desenvolvimento do país” e que “o bem-estar comum vai estar dependente dessa execução”.



Nas palavras de António Cunha, Presidente da Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte, “há níveis importantes de execução ainda por fazer” no que diz respeito à aplicação dos fundos comunitários e enalteceu o papel dos Revisores Oficiais de Contas na garantia de que “do ponto de vista de contas, tudo está correto”.

Na sessão de encerramento, o Presidente da Assembleia Representativa da OROC, Joaquim Camilo, reforçou o trabalho dos revisores oficiais de contas para a transparência da execução dos fundos comunitários.




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

CICLO DE CONFERÊNCIAS OROC

FUNDOS COMUNITÁRIOS

ORADOR | ANTÓNIO CUNHA | PRESIDENTE CCDRN

 **18 de abril**

 Fundação Eng. António Almeida, Porto

 Hora de início | 17h00

Devido à limitação de espaço, a inscrição é obrigatória e carece de registo prévio, através do email - geral@oroc.pt

Patrocinador **AON** 



Homenagem a ROC com 25 e 40 anos de profissão



Durante o mês de junho, o Conselho Diretivo da OROC, homenageou os Revisores Oficiais de Contas que completaram este ano 25 anos de profissão.

A cerimónia que se realizou no Porto contou com a presença do Bastonário, Virgílio Macedo, do Vice-Presidente do Conselho Diretivo Rui Pinho e do Conselho Superior Herminio Afonso. A cerimónia em Lisboa, e contou com a presença do Bastonário, Virgílio Macedo, do Vice-Presidente do Conselho Diretivo, Rui Pinho, dos vogais do Conselho Diretivo, Célia Custódio, Mario Freire, Patrícia Caldinha e Saskia Lopes, do Presidente da Assembleia Representativa, Joaquim Camilo e a Presidente do Conselho Fiscal Rosário Monteiro.

Nessas sessões foram ainda homenageados três Revisores Oficiais de Contas, pelos seus 40 anos de exercício de atividade. Colegas de incontornável referência e de entrega em prol desta profissão, nomeadamente o ROC n.º 453 Vítor Manuel Martins (inscrito em 1981) ROC n.º 508 José Borda Rodrigues (inscrito em 1982) e o ROC n.º 537 António Serra Cruz (inscrito em 1983). Após a sessão solene, seguiu-se um momento de convívio entre colegas e amigos.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, reconhece o contributo valioso, de todos os colegas que ao longo de tantos anos, tem contribuído para dignificar a profissão. A todos sem exceção, fica o reconhecimento e o agradecimento pelo contributo diário em prol da profissão!









Tomada de posse do novo Presidente da Confederação Empresarial de Portugal

A OROC esteve presente na Conferência da Confederação Empresarial de Portugal – CIP, “Cumprir Portugal – Dimensão, Inovação, Internacionalização”, na pessoa do seu Bastonário, Virgílio Macedo. Conferência que ficou marcada pela tomada de posse de Armindo Monteiro, Presidente da Confederação Empresarial de Portugal e a sua equipa, em que se destacou, Joaquim Camilo, Revisor Oficial de Contas e Presidente da Assembleia Representativa da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.



A encerrar a Conferência esteve presente a Sua Excelência o Presidente da República, Marcelo Rebelo de Sousa, que concluiu os trabalhos.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, deseja ao nosso colega Joaquim Camilo as maiores felicidades no seu mandato como membro da Direção da CIP.



Conselho Diretivo adquire fração do edifício AVIZ

O Conselho Diretivo apresentou uma proposta de aquisição de uma fração no edifício Aviz sito na Avenida da Boavista, onde funciona a delegação norte da Ordem, única fração do 2.º piso de que a Ordem não era proprietária, tornando as atuais instalações contíguas, mais valorizadas, mais seguras e com capacidade de aumentar o espaço para a realização de exames ou qualquer evento presencial que se venha a realizar. A Assembleia Representativa deliberou autorizar a aquisição, por unanimidade. A escritura foi realizada no passado dia 26 maio.

Academia Oroc 2023 | Abertura das Inscrições

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas procedeu à abertura das inscrições para os programas de formação da Academia OROC, em 2023.

Os programas de formação são dirigidos a auditores Juniores, Seniores e Supervisores/Managers em cursos específicos e com uma componente eminentemente prática e em regime presencial.

A Academia OROC, é uma iniciativa que visa a formação dos profissionais que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas, tendo em vista a melhoria da qualidade dos trabalhos de auditoria. Saiba mais sobre estes programas no site da OROC.



Auditoria e a Inteligência Artificial em debate no ISCTE Business School

O Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Virgílio Macedo, participou como orador convidado no *Workshop "A Auditoria e a Inteligência Artificial"*, organizado pela ISCTE Business School.

Antes de iniciar a sua intervenção, teve a oportunidade de reunir com a Vice-Reitora, Sofia Vale, tendo destacado a importância destas iniciativas para aproximar a profissão à comunidade académica, potenciar a atração de talento e dar a conhecer o trabalho de auditoria e revisão oficial de contas.

Durante a sua intervenção, Virgílio Macedo, defendeu que a "Inteligência Artificial (IA) é um grande apoio para a auditoria nas tarefas repetitivas", recorrendo à plataforma ChatGPT para exemplificar algumas das possíveis aplicações desta tecnologia na profissão.

Perguntou mesmo ao aplicativo, se a IA substitui o auditor. A conclusão foi clara: "no final, o relatório que eu imito é um julgamento profissional. A IA ainda tem dificuldade neste julgamento profissional porque não se baseia só nas questões técnicas. A IA não tem o discernimento humano, nem percebe o contexto empresarial". O impacto da Inteligência Artificial na área da Auditoria, é diminuto ou inexistente e sem particular relevância para a profissão.

A iniciativa decorreu no âmbito da Licenciatura em Finanças e Contabilidade, com o apoio do Diretor, Cláudio Pais, e do Núcleo de Estudantes de Finanças e Contabilidade.



Proposta de Lei de alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais

O Governo, Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, comunicou a todas as Ordens Profissionais e à OROC em particular, que dispunha do prazo de 3 dias para o envio de contributos relativos à proposta de lei de alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, decorrente da necessidade de adequação ao previsto na Lei n.º 12/2023, de 28 de março, que alterou o Regime Jurídico de Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais.

O curto espaço de tempo que não permitiu à OROC, a prévia audição dos seus membros. No entanto, após cumprir o desiderato, o Conselho Diretivo marcou uma numa sessão aberta a todos os membros, onde partilhou os contributos remetidos ao Governo de modo a clarificar as questões vertidas na lei e ouviu todos os contributos. De imediato, procedeu à realização de uma Assembleia Representativa Extraordinária, com o objetivo de que os contributos remetidos pelo CD ao Governo, fossem ratificados pela Assembleia, o que veio a acontecer por maioria.

De registar que à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas só foram pedidos contributos para a elaboração da proposta de lei de alteração da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro alterada pela Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro que aprovou o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e que, cabe ao Governo a iniciativa última de apresentar a proposta dos novos estatutos da OROC, cuja aprovação depende exclusivamente da Assembleia da República.

Em todo este processo que lamentamos e entendemos desnecessário ser abrangente a todas as ordens, em particular à OROC, sendo uma Ordem que permite o total acesso, que já tem de per si um órgão de supervisão externo e que cumpre com todas as Diretivas que lhe são impostas, quer no âmbito dos exames de acesso e do estágio, quer no âmbito das sociedades multidisciplinares ou naquilo que são os atos próprios da profissão. Tem sido esta a posição transmitida ao Governo, não obstante, a nossa permanente disponibilidade para encontrar as melhores soluções, num processo de revisão dos Estatutos, que não ponha em causa direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, dos nossos membros e do livre acesso às profissões.



Desenvolvimentos

Regulatórios Relevantes

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

- ▶ **01**
Novidades contabilísticas
- ▶ **02**
Novidades de auditoria
- ▶ **03**
Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas
- ▶ **04**
Outras matérias de relevo para a profissão

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

“

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

01 Novidades contabilísticas

SNC

A CNC procedeu à emissão das seguintes Orientações Técnicas.

Orientação Técnica n.º 5 (17-03-2023): Contribuição de solidariedade temporária (CST)

A CNCE emitiu esta orientação técnica na sequência da publicação da Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro, a qual regulamenta a aplicação da contribuição de solidariedade temporária, criada nos termos do capítulo III do Regulamento (UE) 2022/1854, do Conselho, de 6 de outubro de 2022.

A CNC, através da presente orientação técnica, esclarece que estas contribuições de solidariedade temporária:

- Estão enquadradas no tratamento contabilístico previsto na NCRF 25 — “Impostos sobre o rendimento” (parágrafo 3) e na IAS 12 — “Impostos sobre o rendimento” (parágrafo 2), na medida em que são tributações que têm por base de incidência os lucros tributáveis (excedentários); e
- Constituem, se cumpridos os critérios de incidência subjetiva e objetiva da Lei n.º 24-8/2022, de 30 de dezembro, uma obrigação presente à data de relato das demonstrações financeiras dos períodos de 2022 e/ou 2023. No caso das entidades que apliquem a NCRF-PE ou a NCRF-ESNL, o tratamento das aplicações em ouro será idêntico ao preconizado para as entidades do regime geral, com as necessárias adaptações.

A CNC entende, assim, que estas contribuições de solidariedade temporária devem ser apresentadas na Demonstração dos Resultados por Naturezas na linha “Imposto sobre o rendimento do período” ou numa linha autónoma imediatamente a seguir à linha “Imposto sobre o rendimento do período”, e que se a entidade as incluir na linha “Imposto sobre o rendimento do período”, deve divulgar os respetivos valores no Anexo/Notas.

Orientação Técnica n.º 6 (14-04-2023): Tratamento contabilístico da assinatura de um contrato de apoio financeiro não reembolsável no âmbito do PRR

A CNCE emitiu esta orientação técnica a qual veio esclarecer que os apoios financeiros não reembolsáveis atribuíveis no âmbito do PRR, na forma de transferência de recursos para uma entidade, em troca do cumprimento passado ou futuro decertas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade, enquadram-se no âmbito da NCRF 22 - Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas.

Considera a CNC que a assinatura do contrato, a aceitação do contrato ou o recebimento do subsídio, por si só, não dará lugar ao reconhecimento do subsídio, e que cabe ao órgão de gestão aplicar o seu julgamento, com base em elementos objetivos e auditáveis, para determinar o momento a partir do qual as condições acima referidas se encontram cumpridas.

A CNC recorda ainda que, nos termos do parágrafo 12 da NCRF 22, o reconhecimento de subsídios relacionados com ativos implica o registo de um ativo e de um aumento do capital próprio, pelo que deve ser também analisado o conceito e os critérios de reconhecimento de ativos. Acrescenta também que a assinatura do contrato pode, numa primeira fase, dar origem a um ativo contingente (a divulgar no Anexo quando for provável o influxo de benefícios económicos futuros) e não a um ativo a reconhecer no balanço.

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

SNC-AP

Não foram emitidas novas FAQ para o setor público neste primeiro trimestre de 2023.

IFRS

Durante o último trimestre não foram publicados regulamentos novos com impacto nas IFRS. O último regulamento emitido foi em setembro de 2022 e foi divulgado na revista n.º 98.

As publicações mais recentes do IASB podem ser consultadas em <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/>.

_02

Novidades de auditoria

Circulares emitidas pela OROC

Durante este segundo trimestre de 2023, foi emitida a seguinte circular que consideramos que deve ser trazida à atenção dos colegas pela sua importância para o nosso trabalho.

Circular n.º 24/2023

- Veio alterar o modelo de relatório que havia sido divulgado na Circular n.º 6/2023, por solicitação da Agência Nacional de Inovação ("ANI"), no âmbito da Missão Interface. A Circular n.º 6/2023 foi por essa via revogada.
- Esta circular divulga o modelo de relatório a emitir pelos ROC quando contratados para efetuar projetos abreviadamente designados de PPEC

Revisão dos GAT

Não foram publicados novos GAT no segundo trimestre de 2023.

Recordamos que a OROC procedeu à revisão do GAT 5 - *Modelo de Relatório de Auditoria para Organismos de Investimento Coletivo, incluindo Organismos de Investimento em Capital de Risco*.

Está em curso o projeto para emissão de novo GAT sobre o Modelo de Relatório Anual sobre o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis às Obrigações Hipotecárias e às Obrigações sobre o Setor Público – foi lançada a consulta a todos os membros, a qual já terminou, estando em reapreciação a sua versão final, tomando em consideração alterações legislativas sobre esta matéria.

_03

Matérias com impacto no trabalho dos Revisores Oficiais de Contas

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

É o caso do protocolo com a ERSE no âmbito do Plano de Promoção da Eficiência no Consumo de Energia (PPEC) – ver a Circular n.º 1/2023, e do protocolo com a ANI no âmbito da Missão Interface – ver a Circular n.º 24/2023 (que revogou a Circular n.º 6/2023).

No âmbito de um outro protocolo assinado com a Agência para o Desenvolvimento e Coesão (AD&C), está em curso a preparação de uma minuta de relatório a emitir pelos ROC no âmbito da Cooperação Territorial Europeia (Interreg).



_04

Outras matérias de relevo para a profissão

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

Accountancy Europe

Lembramos que a Accountancy Europe publicou, em fevereiro de 2023, considerações práticas sobre as auditorias no âmbito do ESEF, nomeadamente sobre o mapeamento das notas às demonstrações financeiras consolidadas de 2022.

Esta publicação está disponível em:

https://www.accountanceurope.eu/publications/independent-assurance-on-esef-the-block-tagging-requirement/?mc_cid=937afd80ff&mc_eid=ac7613e493

EFRAG

Relembramos o *link* para Normas de Relatório de Sustentabilidade Europeias (ESRS).

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

IAASB

Relembramos o *link* para a nova versão do *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, publicada em 19 de dezembro de 2022.

- <https://www.iaasb.org/news-events/2022-12/new-edition-iaasb-handbook-now-available-iaasb-website>

ICAEW

Relembramos o *link* para o guia "*ISQM for small practices*", que ajuda na identificação dos riscos que podem ser relevantes para as empresas mais pequenas de auditores, no âmbito da adoção da ISQM1.

- <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-management-in-audit-firms/isqm-resources-for-small-practitices>

IFAC

Relembramos o *link* para a nova ferramenta que ajuda na implementação da ISA 315 (Revista), publicada pelo IFAC em 15 de dezembro de 2022.

- <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/risk-identification-and-assessment-process-tips-implementing-isa-315-revised-2019>

IFRS

Foi publicado em 23 de março de 2023 o documento IFRS Accounting Taxonomy 2023, que reflete os requisitos de apresentação e divulgação das IFRS previstas nas normas em vigor em 1 de janeiro de 2023.

- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/ifrs-accounting-taxonomy-2023/>

IPSASB

O IPSASB emitiu em maio de de 2023, as seguintes normas relacionadas com a mensuração:

- IPSAS45 - Ativos fixos tangíveis, e
- IPSAS 46 - Mensuração.
- Estrutura concetual atualizada: Capítulo 7, Mensuração de Ativos e Passivos nas Demonstrações Financeiras.

Estas normas fornecem orientações simplificadas e mais consistentes que abordam os principais desafios conceptuais e questões práticas de implementação identificadas pelo setor público, introduzindo:

- Princípios diretos para a mensuração inicial e subsequente, que se aplicam a todas as IPSAS e se alinham com a Estrutura Conceptual e,
- Orientações reforçadas para os ativos fixos tangíveis, que também clarificam o reconhecimento e a mensuração das infraestruturas e dos ativos do património.

As atualizações do Capítulo 7 da Estrutura Conceptual simplificam os princípios de mensuração, eliminando bases de mensuração não utilizadas e melhorando o enfoque naquelas que são normalmente utilizadas.

A IPSAS 45 substitui a IPSAS 17 - Ativos Fixos Tangíveis, e considera o valor operacional atual como base de mensuração no modelo atualizado do valor atual para os ativos no seu âmbito, identificando as características dos ativos do património e das infraestruturas e acrescentando novas orientações sobre a forma como este tipo de ativos do setor público devem ser reconhecidos e mensurados.



A IPSAS 46 fornece novas orientações numa única norma que aborda a forma como as bases de mensuração normalmente utilizadas devem ser aplicadas na prática. Introduz, pela primeira vez, orientações genéricas sobre o justo valor e introduz o valor operacional corrente, uma base de mensuração do valor corrente específica do setor público que responde aos pontos de vista dos constituintes de que é necessária uma base de mensuração do valor corrente, alternativa ao justo valor, para determinados ativos do setor público.

A data efetiva para a IPSAS 45 e a IPSAS 46 é 1 de janeiro de 2025, sendo permitida a aplicação antecipada. As atualizações da Estrutura Conceptual entram em vigor quando publicadas.

- <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-measurement-related-pronouncements>

O IPSASB emitiu, em 31 de maio de 2023, um conjunto de divulgações relacionadas com as receitas e despesas de transferência que inclui:

- Estrutura Conceptual Atualizada: Capítulo 5, Elementos das Demonstrações Financeiras;
- IPSAS 47 - Receitas; e
- IPSAS 48 - Despesas de transferências.

Estas normas atualizam e simplificam os princípios existentes, enquanto preenchem lacunas nas IPSAS, resultando numa orientação mais consistente para os utilizadores das IPSAS e num melhor apoio à implementação a nível mundial.

Com base no *feedback* das partes interessadas e no aperfeiçoamento efetuado ao longo de vários anos, as normas trazem:

- Uma fonte única e atualizada de orientação aplicável a todas as transações de receitas no setor público; e
- Um novo modelo contabilístico simples para o reconhecimento e a mensuração das despesas de transferência no setor público.

As atualizações do Capítulo 5 da Estrutura Conceptual reveem as definições de ativo e passivo e acrescentam novas orientações sobre a transferência de recursos, a unidade de conta e as disposições vinculativas que não são igualmente cumpridos. Estas alterações proporcionam uma base sólida para as orientações das novas normas.

A IPSAS 47 substitui a IPSAS 9 - Rendimentos de Transações com Contraprestação e a IPSAS 11 - Contratos de Construção, e a IPSAS 23 - Rendimentos de Transações sem Contraprestação (Impostos e Transferências) por dois modelos contabilísticos para o reconhecimento e a mensuração das transações de rendimentos do setor público, com base na existência de um acordo vinculativo.

A nova IPSAS está alinhada com a IFRS 15 - Rédito de Contratos com Clientes, enquanto alarga a sua aplicabilidade no setor público. São incluídas orientações adicionais para ajudar as entidades a aplicar os princípios contabilísticos a transações específicas do setor público, tais como transferências de capital e transações obrigatórias.

A IPSAS 48 introduz orientações para as despesas de transferência, quando um concedente de transferências fornece recursos a outra entidade sem receber nada diretamente em troca, o que é uma situação comum no setor público a nível mundial. A contabilização das despesas de transferência é determinada pelo facto de a transação resultar num direito executório de o destinatário da transferência satisfazer as suas obrigações. Para operacionalizar este princípio, a IPSAS 48 apresenta dois modelos contabilísticos baseados na existência ou não de um acordo vinculativo.

A data efetiva tanto para a IPSAS 47 como para a IPSAS 48 é 1 de janeiro de 2026, sendo permitida a aplicação antecipada. As atualizações da Estrutura Conceptual entram em vigor quando publicadas.

- <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-revenue-and-transfer-expense-related-pronouncements>

ISSB

O ISSB (*International Sustainability Standards Board*) emitiu em 26 de junho de 2023 as IFRS S1 e IFRS S2.

Estas normas ajudarão a aumentar a confiança nas informações divulgadas pelas empresas sobre sustentabilidade, a fim de informar as decisões de investimento. E, pela primeira vez, as Normas criam uma linguagem comum para divulgar o efeito dos riscos e oportunidades relacionados com o clima nas perspectivas de uma empresa.

A IFRS S1 - *Requisitos gerais de divulgação de informação financeira relacionada com a sustentabilidade* estabelece os requisitos gerais de relato de informação financeira relacionada com a sustentabilidade.

Exige que uma entidade divulgue informações materiais sobre os riscos e oportunidades relacionados com a sustentabilidade a que está exposta, incluindo informações sobre a sua:

- Governança;
 - Estratégia;
 - Gestão de riscos; e
 - Métricas e objetivos.
- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/#standard>

A IFRS S2 - *Divulgações relacionadas com o clima* foi concebida para ser utilizada com a IFRS S1. Trata-se de uma norma temática específica que exige que uma entidade divulgue determinadas informações sobre a sua governança, estratégia, gestão de riscos e métricas e objetivos no que respeita aos riscos e oportunidades relacionados com o clima. Isto inclui informações sobre riscos físicos, tais como fenómenos meteorológicos extremos, bem como riscos de transição, por exemplo, alterações no comportamento dos clientes.

- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/#standard>



Artigo - Auditoria

Auditoria de estimativas

André Filipe Duarte Ribeiro | Revisor Oficial de Contas



Introdução

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, credores, fornecedores, colaboradores, 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/ou 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 de *standards* de reporte financeiro, como o IASB ou o *Financial Accounting Standards Board* ("FASB") têm exigido às entidades que quando o valor de um item não pode ser diretamente observado sejam efetuadas estimativas contabilísticas. A adoção, por exemplo, do justo valor como base de valorização e divulgação de um conjunto cada vez mais abrangentes de elementos

das demonstrações financeiras é um exemplo claro da exigência e necessidade de elaboração de estimativas contabilísticas. O normativo para além de exigir a mensuração pelo justo valor e a necessidade de elaborar outras estimativas, exige também, de modo a permitir que a informação financeira, e a sua comparabilidade, seja cada vez mais útil aos seus utilizadores, a divulgação das fontes de incerteza de estimativa e os julgamentos contabilísticos materiais, isto é, aqueles em que as alterações de pressupostos podem resultar em impactos materiais nas demonstrações financeiras.

A atuação das organizações num mercado mais global, concorrencial e alavancado em tecnologia em constante evolução, geram e aumentam os níveis de incerteza. A incerteza é um dos grandes desafios que as entidades enfrentam para conseguirem desenvolver estimativas contabilísticas. A incerteza deriva por exemplo da observação de dados financeiros, em particular, da volatilidade dos mercados financeiros. As expectativas dos participantes nos mercados financeiros relativamente à evolução futura da economia refletem-se nos índices acionistas, nas taxas de rentabilidade das



...as entidades necessitam de usar novos processos, dados, sistemas e modelos quantitativos de modo a obterem estimativas mais sólidas. Fatores como a qualidade dos dados, a acessibilidade e manutenção da integridade de dados históricos, a complexidade técnica dos modelos e a volatilidade dos pressupostos são os maiores e mais importantes desafios nos dias de hoje.

obrigações e nas taxas de câmbio, em que o nível de incerteza aumenta com a instabilidade das expectativas dos participantes e consequentemente introduz maior volatilidade nas demonstrações financeiras das entidades. A divergência das previsões de analistas profissionais para alguns agregados macroeconômicos ou as expectativas dos participantes quanto à evolução dos negócios são também fatores de incerteza com impacto muito relevante no processo de seleção de pressupostos para o desenvolvimento de estimativas contábilísticas.

Por outro lado, o mundo global em que hoje vivemos e a alavanca tecnológica aumentou a quantidade e velocidade de circulação de informação (financeira e não financeira), permitindo que as entidades tenham à sua disposição uma grande variedade de fontes de informação elegíveis para recolha de dados a serem utilizados nos seus processos de desenvolvimento de estimativas contábilísticas. Com efeito, a natureza e a fiabilidade da informação disponível de suporte à elaboração de uma estimativa contábilística variam de uma forma muito alargada, influenciando significativamente o grau de incerteza da estimação e os riscos de distorção material das estimativas contábilísticas.

Com os elevados níveis de incerteza, as cada vez mais exigentes orientações do referencial de relato financeiro e as evoluções técnicas e tecnológicas que assistimos na última década, as entidades necessitam de usar novos processos, dados, sistemas e modelos quantitativos de modo a obterem estimativas mais sólidas. Fatores como a qualidade dos dados, a acessibilidade e manutenção da integridade de dados históricos, a complexidade técnica dos modelos e a volatilidade dos pressupostos são os maiores e mais importantes desafios nos dias de hoje. Assim exige-se que as entidades mantenham um processo de validação interna robusto para as estimativas contábilísticas, sendo necessário que este esteja muito bem definido e implementado para garantir uma monitorização regular e efetiva dos seus elementos-chave

A crise financeira de 2008, em que as agências de rating (até então imaculadas na sua reputação e competência) foram apontadas como as grandes originadores, pela atribuição de níveis de qualidade de crédito completamente desajustados do nível de risco real dos instrumentos financeiros ligados ao *subprime*, demonstrou aos vários *players* de mercado, nomeadamente aos auditores, que em qualquer processo de estimativa contábilística em que o órgão de gestão utiliza especialistas ou informação especializada, deve ser sempre avaliada a competência de tais especialistas e entendido o racional implícito à publicação de informação especializada. Esta necessidade desafia os auditores a alargarem a sua latitude de conhecimento e a capacitarem as equipas de trabalho com competências muito mais abrangentes do que as do domínio da contabilidade e auditoria.

Os efeitos da crise pandémica, agudizados pela invasão russa ao território ucraniano, onde, entre outros fatores, se assistiu a uma quebra significativa das cadeias de abastecimento, ao aumento generalizado dos preços dos bens e serviços, fizeram aumentar significativamente os níveis de incerteza da economia e nos mercados financeiros, tornando-se, hoje mais que nunca, a conclusão sobre a razoabilidade das quantias monetárias estimadas um desafio extremamente complexo no trabalho de auditoria.

Neste quadro, a crescente exigência das orientações emanadas do referencial contábilístico com a adoção das IFRS, a necessidade de utilização de competências especializadas, a utilização de novas tecnologias de informação e múltiplas fontes de informação e, sobretudo, os níveis de incerteza atualmente existentes no contexto socioeconómico mundial aumentaram significativamente o risco de distorção material da asserção sobre estimativas contábilísticas e das demonstrações financeiras como um todo e, consequentemente, o risco de auditoria.

Para dar resposta a esta questão e à necessidade de ser definido um guia para o auditor em matéria

de auditoria de estimativas, e até mesmo para assegurar a consistência entre o trabalho efetuado e a exigência entre os vários auditores, foi revista, em 2019 a *International Standard on Auditing* ("ISA") 540 – "Auditar estimativas contábilísticas e respetivas divulgações.

Estimativas contábilísticas e principais definições

Quando o valor de um item não pode ser diretamente observado é, muitas vezes, exigido ao órgão de gestão que seja feita uma estimativa contábilística, aplicando um método apropriado e usando dados e pressupostos apropriados. Assim, a estratégia de mensuração mais precisa quando não é possível a observação direta é a utilização de um método que reflita o conhecimento disponível sobre o valor do item, usando dados observáveis sobre os atributos de avaliação relevantes. Pode assim definir-se que, uma estimativa contábilística é uma quantia monetária para a qual a mensuração, de acordo com os requisitos do referencial financeiro aplicável, está sujeita a incerteza de estimação, ou seja, a quantia monetária não é diretamente observável.

As estimativas contábilísticas são fundamentais para o órgão de gestão assegurar que os ativos e passivos estão incluídos nas demonstrações financeiras por valores apropriadas, ou seja, que a sua valorização é razoável no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, quando a sua mensuração não é diretamente observável.

Como exemplos de estimativas contábilísticas (não exaustivo) temos:

- Obsolescência de inventários;
- Avaliação de instrumentos financeiros;
- Avaliações de Imóveis;
- Desfecho de litígios;
- Perdas esperadas para créditos;
- Passivos por benefícios de reforma de empregados

Existem, no entanto, alguns constrangimentos na obtenção do conhecimento sobre o valor do item e/ou dos dados necessários, que limitam a precisão dos resultados. Acresce também que, alguns referenciais de relato financeiro admitem que estes constrangimentos devem prevalecer sempre e quando os custos de obtenção de informação excedam os benefícios. Com efeito, estas limitações inerentes ao processo de desenvolvimento de estimativas, sujeitam a sua mensuração a níveis de incerteza de estimação, subjetividade e complexidade que variam consoante a natureza da estimativa.

Para efeitos de estimativas contábilísticas a incerteza de estimação define-se como sendo a suscetibilidade a uma falta de precisão inerente na mensuração. A subjetividade reflete as limitações inerentes ao

conhecimento e/ou aos dados disponíveis sobre atributos de avaliação. A complexidade refere-se à complexidade inerente ao processo de fazer uma estimativa contábilística, quando vários conjuntos de dados e pressupostos são requeridos.

Como acima referido, os níveis de complexidade e subjetividade variam consoante a natureza da estimativa, nessa medida nem todas as estimativas contábilísticas têm um elevado grau de incerteza de estimação. Por exemplo, alguns itens das demonstrações financeiras possuem um mercado ativo e aberto que fornece informações prontamente disponíveis e fiáveis sobre os preços a que ocorrem transações reais (ex: preço de uma emissão de dívida pública). Não obstante, pode existir incerteza de estimação mesmo quando o método de avaliação e os dados estejam bem definidos. Por exemplo, a avaliação pela cotação de títulos cotados num mercado ativo e aberto pode ter de ser ajustada se a participação estiver sujeita a restrições de comercialização ou tiver índices de transacionalidade muito baixos que tornam o título pouco líquido. Para melhor compreender este ponto tomemos como exemplo a participação que alguns Bancos do sistema financeiro português tinham numa determinada entidade financeira. Esta entidade foi adquirida por outra e a participação de capital dos Bancos passou a ser nesta entidade, cotada na bolsa de valores dos Estados Unidos. Pese embora a cotação num mercado ativo e aberto, as limitações de venda dos novos títulos, impostas pelo processo de aquisição, obrigaram a que o "justo valor" do título observado pela cotação de mercado, fosse ajustado em baixa para incorporar a sua liquidez mais reduzida.

Na definição de uma estimativa o órgão de gestão é confrontado com a necessidade de selecionar dados, pressupostos e métodos, muitas vezes, complexos, conferindo ao processo de desenvolvimento de uma estimativa níveis de julgamento elevados (mais uma vez o nível de julgamento e a sua complexidade depende da natureza da estimativa). Os efeitos da complexidade e da subjetividade tornam assim a estimativa de quantias monetárias mais suscetíveis a distorção.

No quadro da elaboração de estimativas contábilísticas define-se por método como uma técnica de mensuração utilizada pelo órgão de gestão para desenvolver uma estimativa contábilística de acordo com a base de mensuração exigida. Por exemplo para efeitos de cálculo de perdas esperadas de crédito devem ser utilizados métodos *forward-looking*, ou seja, que incorpore informação financeira prospetiva. Um método é aplicado com uma ferramenta ou processo computacional (vulgarmente designado por modelo), envolve a aplicação de pressupostos e dados e toma em consideração um conjunto de interligações entre eles.

Para efeitos do desenvolvimento de estimativas contábilísticas e no quadro das normas de auditoria, define-se como dados o conjunto de informação que pode ser obtida através da observação direta (dentro

da entidade ou através de fontes externas). Neste âmbito, importa referir que a informação obtida através da aplicação de procedimentos analíticos ou técnicas de interpretação aos dados denominam-se dados derivados quando tais técnicas possuem bases teóricas bem estabelecidas e, assim, necessitam de menos julgamento do órgão de gestão. Por exemplo a série histórica do Produto Interno Bruto (PIB) é um dado, mas a série logarítmica do PIB é, neste contexto, um dado derivado. Quanto aos pressupostos, é de referir que estes envolvem julgamentos baseados na informação disponível sobre matérias como por exemplo a escolha de uma taxa de juro, ou julgamentos acerca de condições ou acontecimentos futuros.

A selecção por parte do órgão de gestão dos dados, métodos e pressupostos a utilizar no processo de desenvolvimento de uma estimativa origina a selecção de uma quantia para reconhecimento ou divulgação nas demonstrações financeiras. Esta é definida como a estimativa de um ponto do órgão de gestão.

Como vimos as estimativas contabilísticas estão revestidas de a incerteza de estimação, o que dá origem a subjetividade no seu desenvolvimento. A presença de subjetividade dá origem à necessidade de julgamento por parte do órgão de gestão, tornando a estimativa suscetível a falta de isenção, intencional ou não intencional, por parte do órgão de gestão (em resultado, por exemplo, da motivação para atingir determinado objetivo de rentabilidade), ao que denomina falta de isenção do órgão de gestão.

A suscetibilidade de uma estimativa contabilística à falta de isenção do órgão de gestão aumenta com o nível de complexidade e subjetividade presente no processo do seu desenvolvimento. Nesta medida o exercício de cepticismo profissional, que deve ser uma constante no exercício da atividade de auditoria, assume particular relevância na auditoria de estimativas contabilísticas e a sua importância aumenta à medida que as estimativas contabilísticas sejam providas de maior grau de incerteza de estimação, complexidade e subjetividade.

Na validação de estimativas o auditor deve ser particularmente cético quando, i) o desfecho de uma estimativa⁽¹⁾ é, frequentemente, diferente da quantia registada nas demonstrações financeiras de períodos anteriores; e ii) existem alterações de métodos, pressupostos ou fontes de informação.

De seguida, são apresentados os principais procedimentos que o auditor deve adotar no exercício de auditoria a estimativas contabilísticas.

Planeamento e execução de auditoria de estimativas

É objetivo do auditor avaliar, com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova

de auditoria obtida, se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou seja, se existe (ou não) uma adequada aplicabilidade dos requisitos do referencial de relato financeiro, nomeadamente a selecção do método, dos pressupostos e dos dados; a selecção da estimativa e as suas divulgações. Uma vez que as estimativas contabilísticas são baseadas em fatores subjetivos que potenciam o desenvolvimento de estimativas a erros de distorção material (ou mesmo a fraude) o auditor deve abordar todas as fases da auditoria, com s níveis redobrados de ceticismo profissional.

Para ajudar o auditor no planeamento e execução da auditoria a estimativas contabilísticas, foi publicada, e recentemente revista, a ISA 540 – “Auditar estimativas contabilísticas e respetivas divulgações”. Esta Norma aborda as responsabilidades do auditor relacionadas com estimativas contabilísticas e as respetivas divulgações numa auditoria de demonstrações financeiras, incluindo ou expandindo os requisitos e orientação de como a ISA 315 – “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente”, a ISA 330 – “As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados”; a ISA 450 – “Avaliação de Distorções Identificadas durante a auditoria”; a ISA 500 – “Prova de auditoria” e outras ISA relevantes devem ser aplicadas em relação a estimativas contabilísticas e respetivas divulgações. Também inclui requisitos e orientação sobre a avaliação de distorções de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações e indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

Sabendo que a incerteza de estimação varia em função da natureza da estimativa, é expectável que a natureza, oportunidade e extensão da avaliação do risco e dos procedimentos de auditoria adicionais sejam



...o exercício de cepticismo profissional, assume particular relevância na auditoria de estimativas contabilísticas e a sua importância aumenta à medida que as estimativas contabilísticas sejam providas de maior grau de incerteza de estimação, complexidade e subjetividade.

proporcionais aos níveis de incerteza de estimação, complexidade e subjetividade.

De seguida é apresentada a estrutura conceptual da abordagem que o auditor deve seguir no âmbito da auditoria ao processo de desenvolvimento de estimativas por parte do órgão de gestão.

Procedimentos de avaliação de risco

Na avaliação do risco do processo de desenvolvimento de estimativas, o auditor deve obter o conhecimento da entidade e o do seu ambiente (conforme preconizado na ISA 315 - "Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente"), designadamente i) as transações da entidade e outros eventos que possam dar origem à necessidade de reconhecer ou divulgar estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras; ii) os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, relacionados com estimativas contabilísticas (bases de mensuração, critérios de reconhecimento, requisitos de apresentação e divulgação) e iii) fatores de regulação relevantes no quadro de estimativas contabilísticas (por exemplo em Portugal os requisitos emanados da regulação da CMVM para efeitos de apuramento do valor de mercado de ativos imobiliários).

Na avaliação das transações da entidade e outros eventos que possam dar origem a estimativas contabilísticas, o auditor deve compreender os tipos de transações da entidade e a sua natureza bem como verificar se a entidade esteve envolvida em novos tipos de transações e compreender a sua natureza e ainda analisar se os termos de transações antigas alteraram.

Relativamente ao referencial de relato financeiro, o auditor tem de compreender se deste referencial emanam critérios para o reconhecimento ou métodos para a mensuração, de estimativas contabilísticas, tal como por exemplo a exigência de registo pelo justo valor. O entendimento do referencial de relato financeiro aplicável assume ainda maior importância quando estamos perante o primeiro trabalho de auditoria naquela entidade ou quando existem alterações no referencial, as quais podem originar alterações das políticas contabilísticas relacionadas com estimativas.

No que respeita aos fatores de regulação, o auditor deve analisar todos os referencias de regulação aplicáveis a fim de perceber se os mesmos especificam ou proporcionam orientações i) relacionadas com condições de reconhecimento ou métodos de mensuração de estimativas contabilísticas; ii) sobre divulgações adicionais ao referencial de relato financeiro; iii) sobre áreas com mais potencial para a falta de isenção do órgão de gestão, e iv) a existência de orientações de reguladores e/ou supervisores relacionados com a interpretação do referencial de relato financeiro aplicável (em Portugal, por

exemplo, o Banco de Portugal emitiu circulares sobre a sua interpretação e expectativa de observação de determinados procedimentos das entidades reguladas, na adoção e implementação dos requisitos da IFRS9 – "Instrumentos Financeiros", para a estimativa das perdas esperadas da carteira de crédito).

Todo este entendimento sobre a entidade e o seu ambiente ajudam o auditor a compreender a base de mensuração das estimativas contabilísticas e a natureza e profundidade das suas divulgações, bem como proporciona ao auditor um base de discussão com o órgão de gestão sobre o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas.

Um outro procedimento fundamental na avaliação do risco do processo de desenvolvimento de estimativas é a compreensão do seu modelo de governo. É fundamental que o auditor compreenda i) as atividades de controlo do processo de desenvolvimento de estimativas e a natureza e extensão do processo de supervisão; ii) como é que o órgão de gestão identifica a necessidade de competências específicas e capacita a entidade destes recursos; iii) como é que o processo interno de avaliação de risco da entidade identifica e aborda os riscos relacionados com estimativas; iv) como é que o órgão de gestão identifica e seleciona os dados, os métodos e os pressupostos e garante a sua adequabilidade ao referencial de relato financeiro aplicável.

A compreensão das atividades de controlo do processo de desenvolvimento de estimativas, bem como da natureza e extensão do processo de supervisão, assume particular importância quando existem estimativas contabilísticas que exigem julgamentos significativos por parte do órgão de gestão ou estejam revestidas de muita incerteza de estimação ou o seu desenvolvimento exija a utilização de modelos complexos.

Como parte do conhecimento das atividades de controlo relevantes para a auditoria, o auditor deve considerar i) o processo de revisão e aprovação de estimativas contabilísticas, por níveis adequados do órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação; ii) a segregação de funções entre os responsáveis pela concretização das transações, os responsáveis pelo fornecimento dos principais dados de input, os responsáveis pelo desenvolvimento das estimativas contabilísticas, os responsáveis pela validação e os responsáveis pelo registo contabilístico; iii) se o modelo é revisto antes de ser utilizado iv) se os resultados são frequentemente comparados com o desfecho da estimativa contabilística de períodos anteriores e que o modelo é, quando necessário, tempestivamente calibrado; v) se existem políticas e procedimentos adequados de controlo das alterações; e v) se o órgão de gestão usa competências e conhecimentos apropriados na utilização do modelo. Por vezes no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, o órgão de gestão usa, de forma intensiva, tecnologias de informação. Com

efeito, na obtenção de conhecimento das atividades de controlo do órgão de gestão, o auditor tem de compreender, com profundidade, os controlos aplicacionais.

Neste quadro, o auditor deve verificar, entre outros, se i) os sistemas informáticos têm capacidade e estão adequadamente configurados para processar grandes volumes de informação; ii) se existem reconciliações regulares entre sistemas (ponto particularmente importante quando não existem interfaces automáticos); iii) se a conceção e calibração dos modelos é avaliada periodicamente; iv) a plenitude e exatidão do fluxo dos dados através do sistema de informação da entidade, bem como a manutenção da integridade e segurança dos dados; e v) controlos sobre o acesso, alteração e manutenção dos modelos. Quanto maior for a complexidade e subjetividade da estimativa maior a probabilidade de o auditor considerar que os controlos que tratam estas matérias são relevantes para a auditoria.

O auditor deve ainda avaliar se existe uma supervisão por parte dos encarregados de governação às decisões tomadas pelo órgão de gestão na escolha e seleção dos dados, métodos e pressupostos que suportam o apuramento das estimativas contabilísticas. É importante referir que, não basta ao auditor avaliar apenas a existência de atividades de supervisão, sendo fundamental validar a sua efetividade. Com efeito, o auditor deve, entre outras atividades, avaliar se os encarregados de governação i) são independentes dos órgãos de gestão; ii) possuem experiência e competências suficientes para conseguirem desafiar as decisões dos órgãos de gestão em matéria de estimativas contabilísticas e avaliarem a sua adequabilidade ao referencial de relato financeiro aplicável, e iii) supervisionam o processo de desenvolvimento de estimativas e as atividades de monitorização desenvolvidas pelo órgão de gestão.

Sendo esta avaliação complexa, o auditor pode, para aumentar a eficácia da sua avaliação, assistir a reuniões entre os órgãos de gestão e os encarregados de governação. A leitura das atas de reuniões é uma atividade a desenvolver pelo auditor, embora menos eficaz.

Relativamente às competências específicas é importante que o auditor avalie em que circunstâncias o órgão de gestão pode necessitar de um perito, considerando a natureza e complexidade da transação ou evento que origina uma estimativa contabilística. Caso o auditor conclua que para determinada estimativa contabilística é necessário o envolvimento de um perito, o auditor deve igualmente avaliar a competência e capacidade do perito do órgão de gestão, tendo presente que quanto menor for o grau de especialização de um perito/colaborador da entidade no processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas específicas e complexas maior será a suscetibilidade dessa estimativa a distorção.

O auditor deve também compreender de que forma o

“

O auditor deve ainda avaliar se existe uma supervisão por parte dos encarregados de governação às decisões tomadas pelo órgão de gestão na escolha e seleção dos dados, métodos e pressupostos que suportam o apuramento das estimativas contabilísticas, sendo fundamental validar a sua efetividade.

órgão de gestão avalia a suscetibilidade das estimativas contabilísticas a distorção. Nessa medida é importante que o auditor perceba, por exemplo, de que forma o órgão de gestão i) monitoriza o desempenho de KPI (*Key Performance Indicators*) relacionados com estimativas contabilísticas e monitoriza a necessidade de alterações nos métodos, pressupostos ou dados; e ii) exige documentação apropriada do racional e/ou revisão independente de julgamentos significativos.

Uma das fases mais importantes do processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística é a fase de seleção dos dados. Para esta fase o auditor tem de obter um entendimento profundo da forma como o órgão de gestão seleciona e utiliza os dados para basear as estimativas contabilísticas, compreendendo i) a complexidade e integração dos sistemas de informação da entidade; ii) a forma como os dados são originados, transmitidos, processados e guardados; iii) como é que o órgão de gestão avalia se os dados são apropriados, bem como a sua exatidão e plenitude; e iv) como é que o órgão de gestão garante a consistência dos dados em diferentes períodos de relato.

Neste âmbito e no quadro de uma auditoria às demonstrações financeiras de entidades bancárias uma das abordagens que o auditor deve seguir é a de procurar entender como é que a instituição assegura, com efetividade, os princípios definidos na *framework* de Basileia relativamente aos princípios de gestão

de risco de dados e de *reporting* (BCBS 239). Deve também ser obtido conhecimento aprofundado de como é que o órgão de gestão fundamenta a seleção dos pressupostos e quais são os níveis de discussão interna e documentação do processo de seleção, bem como da avaliação que o órgão de gestão faz sobre a consistência dos pressupostos quando utilizados em diferentes estimativas.

Neste ponto é importante referir que o auditor deve também avaliar a regularidade e profundidade com o que o órgão de gestão efetua análises de sensibilidade aos pressupostos de forma a determinar a amplitude de resultados de mensuração. Naturalmente, quanto maior for a amplitude de resultados na sequência da variabilidade do pressuposto, maior terá de ser o grau de documentação, explicação e discussão que deve ser observado em todo o processo de desenvolvimento da estimativa contabilística.

Por último, relativamente à avaliação da seleção dos modelos utilizados no desenvolvimento de uma estimativa contabilística o auditor deve procurar entender i) como é que o órgão de gestão determina a relevância e exatidão do modelo; ii) como é que os modelos são validados, designadamente como é garantida a sua solidez teórica e a sua integridade matemática; iii) qual a tempestividade de atualização do modelo às alterações de contexto; iv) qual o processo de governo quando existe a necessidade de ajustamento aos modelos (se aplicável); e v) a adequabilidade da documentação, designadamente ao nível das principais fontes de informação, processos de tratamento de dados e parâmetros chave.

A extensão e profundidade do trabalho do auditor na verificação do processo do órgão de gestão na seleção de dados, métodos e pressupostos irá depender do nível de incerteza de estimação, complexidade e subjetividade da estimativa contabilística.

No que respeita à verificação da forma como o órgão de gestão seleciona dados, métodos e pressupostos o auditor tem de verificar se existiram alterações de dados, modelos e/ou pressupostos sem nenhuma alteração de circunstâncias que o justificassem ou se, em sentido inverso o órgão de gestão, não alterou os modelos, dados ou pressupostos quando as circunstâncias assim o exigiam. A avaliação deste ponto pode dar orientações ao auditor sobre a existência de indícios de falta de isenção do órgão de gestão.

A revisão do desfecho de uma estimativa contabilística é um processo também ele relevante na identificação e avaliação de risco. Nesta medida o auditor deve levar a cabo procedimentos de revisão de estimativas contabilísticas de períodos anteriores (revisão retrospectiva) como forma de o ajudar a obter prova de auditoria que suporta a identificação de riscos de distorção material no período corrente. Com estes procedimentos de revisão retrospectiva, o auditor pode obter informação sobre a eficácia do processo de estimação e informação sobre a

suscetibilidade das estimativas contabilísticas à falta de isenção do órgão de gestão, e com isso adequar a sua avaliação de risco. Sobre este ponto importa ter presente que uma diferença entre o desfecho de uma estimativa contabilística e a quantia reconhecida nas demonstrações financeiras do período anterior não representa necessariamente uma distorção nas demonstrações financeiras do período anterior. Não obstante, é necessário avaliar se a distorção resulta de informação que o órgão de gestão dispunha à data em que as demonstrações financeiras foram finalizadas ou era razoável que tivesse essa informação.

Por último acresce referir que é na fase de avaliação de risco que o auditor deve determinar se a equipa de auditoria necessita de competências ou conhecimentos especializados para realizar os procedimentos de identificação e avaliação dos riscos de distorção material, conceber e executar procedimentos de auditoria para responder a esses riscos e para avaliar a prova de auditoria obtida. Para o efeito o auditor deve avaliar, entre outros, i) o grau de incerteza da estimação e a complexidade do método ou modelo utilizado; ii) os procedimentos que são necessários efetuar para dar resposta aos riscos de distorção material; iii) o nível de julgamento necessário na seleção de dados e dos pressupostos; e iv) a complexidade e extensão do uso de tecnologias de informação. Se o auditor não possuir as competências e os conhecimentos especializados necessários quando o assunto envolvido é numa área que não é do seu domínio (ex: cálculo atuarial) pode ter necessidade de utilizar um perito, tendo para o efeito que seguir as orientações emanadas da ISA 620 – “*Usar o trabalho de um Perito do Auditor*”.

Identificação, Avaliação e Resposta aos riscos de distorção material

Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material relacionados com uma estimativa contabilística e respetivas divulgações, o auditor deve avaliar separadamente o risco inerente e o risco de controlo.

Antes de discorrermos sobre algumas orientações da abordagem que o auditor deve utilizar na avaliação do risco inerente, importa explicar e consolidar o que é o risco inerente e quais as suas dimensões no quadro do processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas. O risco inerente corresponde à suscetibilidade da asserção sobre a estimativa contabilística, a distorção material, antes de ser considerado qualquer controlo. Com efeito, o risco inerente resulta de fatores que impactam nos desafios de desenvolver uma estimativa contabilística. A natureza dos fatores de risco inerente do processo de desenvolvimento de uma estimativa são a incerteza de estimação, a complexidade do processo e a subjetividade dos julgamentos que são necessários efetuar. A incerteza de estimação dá origem a uma inerente possibilidade de escolha de métodos, dados, fontes de dados e pressupostos que podem ser usados para fazer a estimativa contabilística. Com efeito, são exigidos julgamentos para selecionar os métodos

e as fontes de dados apropriados, para determinar os pressupostos e para selecionar o resultado da estimativa, que, por natureza, são subjetivos. A subjetividade contida nestes julgamentos cria a oportunidade para haver faltas de isenção do órgão de gestão. Tendo presente este contexto, não raras vezes, as estimativas contabilísticas são consideradas áreas de risco significativo de auditoria.

Assim, na avaliação do risco inerente o auditor deve tomar em consideração i) o grau a que a estimativa contabilística está sujeita a incerteza de estimação; e ii) o grau a que a selecção e aplicação de dados, métodos e pressupostos e a própria selecção do resultado da estimativa são afetadas pela complexidade e subjetividade. Na avaliação do grau de incerteza de estimação a que a estimativa contabilística está sujeita, o auditor deve considerar, entre outros fatores i) se o referencial de relato financeiro aplicável exige o uso de um método ou de pressupostos que implique um elevado nível de incerteza de estimação (por exemplo a utilização de pressupostos com um longo período de previsão) e ii) o ambiente do negócio e o contexto do mercado.

Ao avaliar o grau a que a selecção e aplicação de métodos é afetada pela complexidade o auditor deve considerar i) qual a necessidade de utilização de competências especializadas por parte do órgão de gestão, o que indicia uma inerente complexidade nos métodos adotados e; ii) a natureza da base de mensuração exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, a qual pode resultar na necessidade de utilização de um método complexo. Ao nível da avaliação do grau a que a selecção de aplicação de dados é afetada pela complexidade o auditor deve considerar i) a complexidade do processo de originar os dados; e ii) a complexidade inerente à manutenção da integridade dos dados.

No que respeita ao nível de subjetividade que afeta a selecção, aplicação do método, pressupostos ou dados o auditor deve considerar i) se o referencial de relato financeiro não dá orientações específicas sobre abordagens de avaliações, conceitos e técnicas usados no método de estimação; ii) a incerteza relativamente à quantia e momento, designadamente pela extensão do período de previsão.

Importa referir que na avaliação dos riscos de distorção material o auditor (em caso de auditorias recorrentes), deve ter em consideração os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão (ver adiante capítulo específico) identificados na auditoria de períodos anteriores, uma vez que o grau de subjetividade associado a uma estimativa contabilística influencia a sua suscetibilidade a uma distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão. O auditor deve igualmente determinar se qualquer dos riscos de distorção material identificados e avaliados é, no julgamento do auditor, um risco significativo. Se o auditor tiver determinado que existe um risco significativo, deve inteirar-se dos

controles da entidade, incluindo as atividades de controlo relevantes para esse risco.

Concluídos os procedimentos de avaliação de risco e identificados os riscos de distorção material, o auditor tem de desenvolver - e conforme exigido pela ISA 330 - procedimentos de auditoria adicionais para dar resposta aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção, tendo em consideração as razões para a avaliação desses riscos. Os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir uma ou mais das seguintes abordagens de teste:

- Obter prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório do auditor;
- Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística;
- Desenvolver a estimativa do auditor

Seja qual for a abordagem definida pelo auditor, deve ser tido sempre em consideração que quanto mais alta a avaliação do risco de distorção material, mais persuasivos devem ser os procedimentos de auditoria adicionais. O auditor deve sempre conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que tanto pode ser corroborativa como contraditória. De referir também que a abordagem de testes que o auditor decide seguir nos procedimentos de auditoria adicionais não têm de ser iguais quando o auditor pretende testar inputs de um modelo que são da mesma natureza (por exemplo os pressupostos). Por exemplo quando é avaliada a perda de crédito esperada de determinada exposição, em que a projeção dos fluxos de caixa futuros estão significativamente influenciados pela expectável concretização de determinado contrato por parte do devedor com um seu cliente após a data das demonstrações financeiras, mas antes da data do relatório do auditor, e o valor de um determinado imóvel dado em garantia tem impacto na estimativa da perda esperada, o auditor pode obter prova de auditoria de um acontecimento entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório, neste caso a concretização do referido contrato, para validar os fluxos de caixa futuros e para a taxa de desconto implícita na valorização do imóvel dado em garantia testar a razoabilidade do pressuposto através da recolha de informação de fontes externas à entidade.

Em algumas circunstâncias, a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que ocorram até à data do relatório pode constituir prova de auditoria suficiente e apropriada. Quando os procedimentos de auditoria adicionais incluírem a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório, o auditor deve avaliar se tal prova de auditoria é suficiente e apropriada para abordar os riscos de distorção material relacionados com a estimativa contabilística, sem esquecer que a ocorrência de alterações nas circunstâncias entre o acontecimento e a data de mensuração podem afetar a relevância da

prova de auditoria. Atendendo a que a mensuração de muitas estimativas contabilísticas depende do desfecho de condições, transações ou acontecimentos futuros, mesmo que o auditor decida não usar esta abordagem de teste relativamente a estimativas contabilísticas, torna-se também particularmente importante o trabalho do auditor no âmbito da ISA 560 – “Acontecimentos Subsequentes”

Ainda neste âmbito importa referir que a obtenção de prova de auditoria pode envolver obter prova de múltiplas fontes dentro e fora da entidade. Não obstante, não é exigido ao auditor que efetue uma procura exaustiva para identificar todas as possíveis fontes de prova de auditoria. (por exemplo para obter suporte a uma taxa de desconto de uma avaliação imobiliária o auditor não tem de recorrer a todos os estudos de *research* do mercado imobiliário).

Caso o auditor adote uma abordagem de testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística, os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir procedimentos, concebidos e executados de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação aos riscos de distorção material do processo de seleção e aplicação dos dados, métodos e pressupostos significativos bem como da forma como o órgão de gestão selecionou a quantia da estimativa e as respetivas divulgações.

No que respeita a métodos os procedimentos de auditoria adicionais devem passar por avaliar se o método selecionado é adequado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, se os julgamentos efetuados na seleção do método indiciam falta de isenção do órgão de gestão, se os cálculos aplicados de acordo com o método estão matematicamente corretos, e se a aplicação do método manteve a integridade dos dados e dos pressupostos significativos. As considerações relevantes a ter em consideração pelo auditor na avaliação se o método selecionado é adequado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável passam por, entre outros procedimentos, analisar se o método é apropriado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística e os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, bem como se o racional do órgão de gestão para a seleção do método é apropriado.

Relativamente à manutenção da integridade dos pressupostos significativos e dos dados na aplicação do modelo é importante que o auditor compreenda bem todo o fluxo de informação de input e output do modelo, bem como todo o ciclo de vida dos dados para efeitos de modelização de forma a avaliar o grau de risco a que os dados e os pressupostos significativos estão expostos a alterações não intencionais (que não fazem parte do processo de modelação).

Na avaliação da forma como são selecionados e aplicados os dados no processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, o auditor deve verificar i) o racional do órgão de gestão na seleção

dos dados; e ii) se os dados são relevantes e fiáveis, designadamente obtendo prova de auditoria da sua exatidão e plenitude.

Ao testar a forma como o órgão de gestão selecionou e aplicou pressupostos significativos, os procedimentos de auditoria devem abordar i) se os pressupostos significativos são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável; ii) se os julgamentos feitos pelo órgão de gestão na seleção dos pressupostos podem indicar falta de isenção; iii) se existe consistência na aplicação dos pressupostos significativos, quando os mesmos são requeridos para mais do que uma estimativa contabilística; e iv) quando aplicável, se o órgão de gestão tem intenção e capacidade de fazer ações específicas.

As considerações relevantes a ter em consideração pelo auditor na avaliação se um pressuposto significativo é adequado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável passam por, entre outros procedimentos, analisar se o pressuposto é apropriado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística e os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, bem como se o racional do órgão de gestão para a seleção do pressuposto é apropriado. Uma das informações que o auditor deve utilizar no teste de como o órgão de gestão selecionou e aplicou pressupostos significativos são as análises de sensibilidade preparadas, as quais dão orientações ao auditor sobre a amplitude de resultados decorrente da alteração de pressupostos, ajudando o auditor na identificação de indícios de falta de isenção do órgão de gestão. É igualmente importante o auditor consultar documentos estratégicos e prospetivos de negócios como uma forma de obter prova de auditoria sobre a intenção e capacidade do órgão de gestão efetuar determinadas ações.

Por último, no que respeita aos testes a desenvolver para verificar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística o auditor deve analisar a forma como o órgão de gestão selecionou o resultado da estimativa. Para o efeito o auditor deve, entre outros procedimentos, verificar i) se os métodos e dados utilizados foram adequadamente selecionados quando estão disponíveis métodos e fontes de dados alternativos; ii) se os pressupostos usados foram selecionados de um intervalo de quantias possíveis e estão suportados por dados fiáveis; iii) se os cálculos estão matematicamente precisos; iv) se o resultado da estimativa foi adequadamente escolhido de um conjunto de opções possíveis.

Outra abordagem de procedimentos adicionais de auditoria como resposta ao risco de distorção material é o auditor efetuar a sua própria estimativa. Esta abordagem pode revelar-se eficaz entre outros casos, quando i) existem pressupostos e/ou fontes de dados alternativos; ii) não foi considerada na estimativa do órgão de gestão acontecimentos relevantes entre o período de mensuração e a data do relatório do auditor;

ou iii) os controlos da entidade sobre o processo de desenvolvimento de estimativas não são eficazes. No desenvolvimento da sua própria estimativa o auditor pode utilizar um método diferente do utilizado pelo órgão de gestão ou pode utilizar o mesmo método mas com dados e/ou pressupostos alternativos.

De referir que quando o auditor opta por desenvolver a sua própria estimativa, não tem de desenvolver uma estimativa para a integridade da estimativa contabilística do órgão de gestão, pode, se assim o entender, por exemplo, desenvolver a estimativa apenas para um ou conjunto de pressupostos específicos.

Outro procedimento importante a desenvolver como resposta aos riscos de distorção material é o teste à eficácia operacional dos controlos. Caso o auditor tenha na sua avaliação do risco de distorção material incluído uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia ou tenha avaliado que os procedimentos substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve conceber e executar testes para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a eficácia operacional dos controlos relevantes.

Neste quadro, e no âmbito do processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, os testes aos controlos devem responder às razões para a avaliação dos riscos de distorção material e a prova de auditoria obtida pelo auditor deverá ser mais persuasiva quanto maior for a confiança que o auditor deposita na eficácia operacional dos controlos. Ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos testes à eficácia operacional dos controlos relacionados com estimativas contabilísticas, o auditor pode considerar fatores como i) a natureza, frequência e volume das transações; ii) a eficácia do desenho dos controlos, designadamente se a sua conceção é adequada para responder ao risco inerente avaliado; iii) a monitorização de controlos e deficiências identificadas no controlo interno da entidade; iv) a competência das pessoas envolvidas nas atividades de controlo, e v) a frequência e evidência de execução das atividades de controlo.

Quando o auditor está perante um cenário em que considera que os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada, o qual é frequente em trabalhos de auditoria às demonstrações financeiras de entidades em que é utilizada, de forma intensiva, tecnologias de informação para assegurar o normal funcionamento do negócio e o registo das transações, decorrente de um elevado número de transações, o auditor tem de testar a eficácia operacional dos controlos, nomeadamente no que se refere à garantia de plenitude e exatidão dos dados.

Se, por outro lado, os procedimentos de auditoria adicionais de resposta a um risco significativo consistirem apenas de procedimentos substantivos, a ISA 330 exige que esses procedimentos incluam testes de detalhe.

Tais testes de detalhe podem ser concebidos e executados em cada uma das abordagens acima descritas (obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório do auditor; testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa e/ou desenvolver uma estimativa), tendo por base o julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Exemplos de testes de detalhe para riscos significativos relacionados com estimativas contabilísticas incluem:

- Exame, por exemplo, examinar contratos para corroborar termos ou pressupostos.
- Recálculo, por exemplo, verificar a exatidão matemática de um modelo.
- Confirmar os pressupostos usados com a documentação de suporte, tal como informação publicada por terceiros.

Considerando os procedimentos desenvolvidos pelo auditor em resposta aos riscos de distorção material, se o auditor determinar que o órgão de gestão não tomou as médias apropriadas para abordar a incerteza de estimação, o auditor deve solicitar ao órgão de gestão, por exemplo, que selecione pressupostos alternativos ou reexecute uma análise de sensibilidade.

A (potencial) falta de isenção do órgão de gestão

O auditor deve avaliar se os julgamentos e decisões do órgão de gestão ao desenvolver as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras são indicativos de possível falta de isenção do órgão de gestão.

A falta de isenção do órgão de gestão pode ser difícil de detetar e pode apenas ser identificada quando considerada no agregado de grupos de estimativas contabilísticas, da totalidade das estimativas contabilísticas, ou quando observada durante uma série de períodos contabilísticos. Por exemplo, se o resultado dessas estimativas tende consistentemente para um extremo do intervalo de resultados, proporcionando um relato financeiro mais favorável para o órgão de gestão, tais circunstâncias podem indicar possível falta de isenção do órgão de gestão. O auditor deve estar particularmente atento a indicadores como i) alteração numa estimativa contabilística, baseada num pressuposto subjetivo do órgão de gestão de que ocorreram alterações de circunstâncias; ii) seleção ou desenvolvimento de pressupostos significativos ou dados que dão origem a uma quantia estimada mais favorável aos objetivos do órgão de gestão; iii) seleção de uma quantia estimada que pode indicar excesso de otimismo ou pessimismo (este indicador é particularmente importante quando existe uma alteração significativa na composição do órgão de gestão). Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão podem afetar a conclusão do auditor sobre se a sua avaliação dos riscos e as

respetivas respostas permanecem adequadas. Com efeito, é importante que o auditor considere as implicações para outros aspetos da auditoria, incluindo a necessidade de questionar ainda mais a adequação dos julgamentos do órgão de gestão ao desenvolver estimativas contabilísticas. Estes indicadores podem, em caso último, afetar a conclusão do auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. O relato financeiro fraudulento é muitas vezes conseguido através de uma distorção intencional de estimativas contabilísticas, as quais podem incluir a sua subavaliação ou sobreavaliação intencional. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão que também possam ser um fator de risco de fraude, podem fazer com que o auditor reavalie se a sua avaliação dos riscos, em especial a avaliação dos riscos de fraude, e as respetivas respostas, permanecem apropriadas, pelo que a avaliação por parte do auditor de indícios de falta de isenção do órgão de gestão é um procedimento fundamental na auditoria de estimativas.

Avaliação global baseada nos procedimentos de auditoria efetuados

No final da execução dos procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos de distorção material, o auditor deve avaliar a suficiência e apropriação da prova de auditoria (ISA 330 – “As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados”), que no contexto de auditoria de estimativas passam por avaliar se i) as avaliações de risco de distorção material ao nível da asserção permanecem adequadas; ii) o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e iii) foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

À medida que o auditor efetua os procedimentos de auditoria planeados, a prova de auditoria obtida pode levá-lo a modificar a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados. Por exemplo, o auditor pode ter identificado que a única razão para um risco de distorção material é a subjetividade envolvida no desenvolvimento da estimativa contabilística. Contudo, quando efetua procedimentos para responder ao risco de distorção material avaliado o auditor pode verificar que a estimativa contabilística é mais complexa do que inicialmente previsto, o que pode colocar em causa a avaliação do risco de distorção material (por exemplo, o risco inerente pode ter que ser reavaliado na extremidade superior da escala de risco inerente devido ao efeito da complexidade) e, portanto, o auditor pode necessitar de executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Quando a prova de auditoria suporta um intervalo de

estimação, se a dimensão do intervalo for ampla e, em algumas circunstâncias, múltipla da materialidade das demonstrações financeiras como um todo, esta circunstância pode indicar que é importante que o auditor reconsidere se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à razoabilidade das quantias dentro do intervalo. Se a prova de auditoria suporta uma estimativa de um ponto que difere da estimativa de um ponto do órgão de gestão esta diferença constitui uma distorção em que o auditor deve avaliar se é suficiente para determinar que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

Importa referir que, se a prova de auditoria suportar um intervalo que não inclui a estimativa de um ponto do órgão de gestão, a distorção é a diferença entre a estimativa de um ponto do órgão de gestão e o ponto mais próximo do intervalo do auditor, e também aqui o auditor deve avaliar se esta distorção é suficiente para determinar que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Na avaliação global o auditor deve avaliar também se a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para concluir sobre a razoabilidade (ou falta dela) das divulgações no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação, a avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada inclui considerar a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, e se as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, representam transações e eventos de forma a atingir uma apresentação apropriada. Por exemplo, quando uma estimativa contabilística está sujeita a um grau mais elevado de incerteza de estimação, o auditor pode determinar que são necessárias divulgações adicionais para atingir uma apresentação apropriada. Se o órgão de gestão não incluir tais divulgações, o auditor pode concluir que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

Documentação

Relativamente à documentação, exige-se que o auditor inclua na sua documentação i) os elementos chave do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno relacionado com as estimativas contabilísticas da entidade; ii) a relação entre os procedimentos de auditoria adicionais e os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção; iii) a resposta do auditor quando o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação; iv) os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão (se aplicável) e as suas implicações para a auditoria; v) os julgamentos significativos relacionados com a determinação pelo auditor se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis

no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas

O auditor deve também solicitar declarações escritas ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação sobre se os métodos, pressupostos significativos e dados usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são apropriados para atingir o reconhecimento, mensuração ou divulgação de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As declarações escritas podem incluir menções como i) que os julgamentos significativos efetuados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas tiveram em conta toda a informação relevante conhecida pelo órgão de gestão; ii) que a seleção e aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados pelo órgão de gestão são consistentes e adequados; iii) de que os pressupostos refletem adequadamente a intenção e capacidade do órgão de gestão levar a cabo ações específicas em nome da entidade; iv) que as divulgações relacionadas com estimativas contabilísticas são completas e razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável; v) que foram usadas competências e conhecimentos especializados no desenvolvimento de estimativas; vi) que não existem acontecimentos subsequentes que exigem ajustamentos às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações.

Caso prático

De seguida apresentamos um caso prático de auditoria à valorização de imóveis. Considerando que o exemplo visa ilustrar na prática a auditoria desta estimativa, que como vimos anteriormente, tem como objetivo avaliar, com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, se os ativos (neste caso os imóveis) estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas, ou seja, que a sua valorização é razoável no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, não serão descritos os procedimentos de auditoria efetuados sobre as restantes asserções.

A avaliação do justo valor de uma carteira de imóveis é uma atividade complexa e que requer conhecimentos técnicos específicos na medida em que cada imóvel ocupa uma localização única e não existem dois imóveis iguais, por fatores específicos como a dimensão, a qualidade, a idade, o estado de conservação e a finalidade. Assim, dada a heterogeneidade dos ativos e a ausência de informação de mercado observável, o apuramento do justo valor dos ativos imobiliários é, na generalidade, identificado pelo órgão de gestão como uma área em que é requerida a necessidade de recorrer ao trabalho de um perito, neste caso um perito avaliador.

Dada a complexidade e subjetividade da valorização

dos imóveis, a mensuração do seu justo valor é, por regra, considerada pelo auditor uma área de risco de distorção material. Como resposta aos riscos devem ser efetuados os seguintes procedimentos adicionais de auditoria: i) obtenção de entendimento sobre o processo de avaliação; ii) obtenção do inventário de imóveis e validação dos registos contabilísticos; iii) obtenção das avaliações e análise dos principais pressupostos; iv) recálculo do valor de avaliação; v) análise do enquadramento regulatório; e vi) avaliação do impacto dos desvios identificados na opinião de auditoria.

i. Entendimento sobre o processo de avaliação

Neste ponto devem ser realizadas reuniões com o órgão de gestão para compreender o processo de avaliação de imóveis, designadamente a seleção dos peritos avaliadores e a extensão dos procedimentos de supervisão do trabalho e conclusões dos peritos avaliadores. (ISA 540 (revista) § 13 (e)(f)).

ii Reconciliação e verificação dos registos contabilísticos

No trabalho de auditoria deve ser obtida a carteira de imóveis e verificada a sua concordância com os registos contabilísticos, designadamente que o valor de mercado dos imóveis, constante nos relatórios dos peritos avaliadores, reconcilia com o valor do ativo inscrito no balanço e que as variações do justo valor foram adequadamente reconhecidas nas contas de ganhos e perdas.

iii Relatórios de avaliação

Relativamente aos relatórios de avaliação, quer seja por amostragem ou para a totalidade da carteira, devem ser obtidos os relatórios de avaliação e desenvolvidos os seguintes procedimentos:

- a. Reconciliação dos valores de mercado apurados pelos peritos avaliadores com os valores registados nas demonstrações financeiras;
- b. Verificar se o perito avaliador procedeu à avaliação dos imóveis de acordo com uma das seguintes metodologias: (i) método de mercado; (ii) método do rendimento; (iii) método do valor residual ou método do *discount cash-flow* (DCF) e (iv) método do custo.
- c. Verificar se o método escolhido para avaliação do imóvel é o mais adequado tendo em consideração o maior e melhor uso do imóvel; (ISA 540 (revista) § 23);
- d. Verificar se os dados incluídos nos relatórios de avaliação estão coerentes com a informação observável. De entre outros dados deve o auditor, validar i) se os m² dos imóveis considerados no relatório de avaliação são coerentes com os registos prediais; ii) se as despesas observáveis (seguros e impostos) são coerentes com os valores das apólices de seguro e com a nota de liquidação de IMI; iii) se os rendimentos dos imóveis têm como base as condições dos contratos de arrendamento em vigor, designadamente prazo do contrato,

valor da renda e condições de revisão da renda (se aplicável); (ISA 540 (revista) § 25);

e. Analisar a razoabilidade dos principais pressupostos com impacto no valor de avaliação apurado pelo perito avaliador, designadamente o valor futuro de atualização das rendas, os custos de manutenção e a taxa de desconto. Na validação dos referidos pressupostos deve ser utilizada informação de fontes externas. Relativamente ao valor de atualização futura das rendas pode ser utilizada informação previsional do índice de preços ao consumidor, publicada no boletim estatístico do Banco de Portugal. Para efeitos de análise da razoabilidade dos custos de manutenção de um imóvel podem ser utilizadas as orientações do Banco de Portugal emanadas da carta circular n.º62/2018. No que se refere à taxa de desconto, o auditor pode proceder à comparação das taxas de desconto utilizadas pelos peritos avaliadores com dados de *research* dos principais *players* do mercado, que publicam anualmente as *yields* médias por tipologia de imóvel; (ISA 540 (revista) § 24 e A82);

f. Análise comparativa dos principais pressupostos dos vários relatórios de avaliação, por forma a identificar a amplitude do intervalo dos pressupostos utilizados pelos peritos avaliadores, designadamente da taxa de desconto, na medida em que um intervalo de valores muito elevado pode ser um indicador de falta de isenção do órgão de gestão (ISA 540 (revista) § 32);

Avaliação da independência e capacidade técnica dos avaliadores, nomeadamente através da validação que são avaliadores acreditados para o efeito reconhecidos pela CMVM, que não são entidades relacionadas da entidade auditada, que existem declarações de independência do perito avaliador e que são *players* com elevada reputação no mercado (ISA 540 (revista) § 13 (f))

iv . Recálculo da estimativa

Com base nos pressupostos utilizados pelos peritos avaliadores e nos dados observáveis deve desenvolver-se uma estimativa do valor de avaliação dos ativos imobiliários do fundo, a qual é comparada com os valores registados nas demonstrações financeiras (ISA 540 (revista) § 28 e 29)

v. Enquadramento Regulatório

No âmbito do trabalho desenvolvido relativamente à estimativo do valor de mercado dos ativos imobiliários do fundo, deve ser obtido o entendimento de fatores de regulação relevantes para a estimativa contabilística em causa. Por conseguinte, deve ser analisado o cumprimento dos requisitos emanados do Regulamento 2/2015 da CMVM e do Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, nomeadamente que i) o valor de mercado dos imóveis registados nas demonstrações financeiras decorre da média aritmética

de avaliações efetuadas por dois peritos avaliadores; ii) que não existe necessidade de uma terceira avaliação por as mesmas não divergirem em mais de 20%; iii) que a antiguidade da última avaliação é inferior a um ano; iv) que nenhum perito avaliador, nos últimos quatro anos teve mais de 50% das avaliações (por imóvel) (ISA 540 (revista) § 13 (c))

vi. Avaliação do trabalho efetuado na opinião de auditoria

Com a conclusão das tarefas acima elencadas são identificadas situações que merecem a atenção do órgão de gestão. Em caso de serem identificadas divergências nos dados ou pressupostos utilizados pelos peritos avaliadores, devem ser recalculados os valores de avaliação com os dados reais observáveis e apurar os impactos que estas divergências podem ter na opinião de auditoria Ainda que se possa concluir pela razoabilidade da estimativa efetuada, isso não significa que o auditor não deva comunicar eventuais necessidades de o órgão de gestão reforçar os seus procedimentos de supervisão do trabalho e conclusões dos peritos avaliadores. (ISA 540 (revista) § 33 e 34).

Conclusão

A ISA 540 (revista) – “Auditar estimativas contabilísticas e respetivas divulgações” exige que o auditor realize procedimentos adicionais de compreensão e avaliação de riscos sobre estimativas, incluindo reforçar o ceticismo profissional e a obtenção de prova corroborativa ou contraditória, o que implica também que a gestão articule melhor os seus procedimentos internos e controlos em torno das estimativas contabilísticas.

Com a recente revisão desta norma as entidades passam a ver reforçada a necessidade de incorporem no seu sistema de governo interno uma maior transparência do processo de seleção e aplicação de pressupostos, dados e métodos, tudo para que o processo seja claro e transparente para os utilizadores das demonstrações financeiras. Deste modo este processo exige importantes alterações para os responsáveis dos órgãos de gestão que se encontrem diretamente ligados ao processo de relato financeiro e para os responsáveis que de forma direta ou indireta contribuem com informação para o desenvolvimento das estimativas, sem esquecer os órgãos de fiscalização que passam a ter responsabilidades acrescidas em “desafiar” o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas por parte do órgão de gestão. Com efeito a gestão deve reforçar os seus procedimentos e controlos internos no sentido de proporcionar uma evidência objetiva referente aos principais julgamentos, decisões e documentação de suporte utilizada para o efeito. O aumento da qualidade interna deste processo permitirá obter uma base mais sólida para discussões mais eficientes e eficazes entre gestão e auditor. É também necessário aumentar a qualidade das divulgações efetuadas em

relação aos principais julgamentos e estimativas utilizados na preparação das demonstrações financeiras, garantido a identificação clara dos pressupostos assumidos, utilização da informação o mais atual possível, principais alterações face ao período de relato anterior e análises de sensibilidade aos pressupostos significativos utilizados.

Por seu lado, o auditor terá de obter, junto da gestão, declarações escritas mais detalhadas, promovendo uma cultura de maior compromisso e responsabilização dos órgãos de gestão pelos seus julgamentos em todo o processo de desenvolvimento de estimativas, quer ao nível dos modelos, dos dados e dos pressupostos, quer mesmo ao nível da escolha dos resultados obtidos, e deve reforçar o ceticismo profissional, procurando desafiar as estimativas contabilísticas de forma mais assertiva e com base em informação corroborativa ou contraditória, dotando-se de competência suficiente e apropriada para o efeito, mesmo que sejam de áreas fora do seu domínio. O auditor deverá também efetuar testes mais detalhados sobre as estimativas que apresentem maior nível de subjetividade e complexidade, levando-o a ter mais foco na compreensão da natureza e extensão do processo de estimativa e dos aspetos chave das políticas e procedimentos relacionados. Adicionalmente, esta maior exigência de desafio das estimativas por parte do auditor implica que as empresas de auditoria façam investimentos relevantes em recursos especializados em várias matérias para além das áreas de domínio dos auditores, como sejam as ciências matemáticas e as tecnologias de informação.

O fim da crise económica e social atual, provocada pela pandemia Covid-19 e agravados pelo conflito Rússia-Ucrânia é de difícil definição, pelo que as entidades terão de continuar a operar num ambiente com um nível de incerteza muito elevado, existindo desta forma uma necessidade por parte dos órgãos de gestão de reforçarem a clareza e transparência das demonstrações financeiras, dos auditores reforçarem o rigor dos seus procedimentos para garantir esta clareza e transparência, dos reguladores melhorarem a qualidade dos seus processos inspetivos e promoverem também eles orientações claras que promovam a transparência e comparabilidade da informação financeira e, em geral, todos aumentarem o seu nível de conhecimento técnico e de diálogo.

Notas

¹ Neste contexto entende-se por desfecho de estimativa a quantia monetária real que resulta da concretização da transação, acontecimento ou condição subjacente à estimativa contabilística. tabilística.



...necessidade por parte dos órgãos de gestão de reforçarem a clareza e transparência das demonstrações financeiras, dos auditores reforçarem o rigor dos seus procedimentos, dos reguladores melhorarem a qualidade dos seus processos inspetivos e, em geral, todos aumentarem o seu nível de conhecimento técnico e de diálogo.

Bibliografia

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

ISA 330 - “As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados”

ISA 500 – “Prova de auditoria”;

ISA 540 (revista) – “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”

IFRS 9 – “Instrumentos Financeiros”

IAS 19 – “Benefícios aos Empregados”

IFRS 7 – “Instrumentos financeiros – Divulgações”

IFRS 13 – “Mensuração pelo justo valor”

Revista Revisores e Auditores (Revista da Ordem) – Várias edições

IASB - Publicações Diversas



Artigo - Contabilidade

Criptomoedas: uma nova natureza de ativo

Rui Vargas | Docente no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL)



Introdução

O fenómeno das criptomoedas é recente e traduz uma realidade que era virtualmente inexistente há 15 anos. É, pois, natural a dificuldade de enquadramento do conceito de criptomoedas nas tipologias de ativo abrangidos pelo âmbito de aplicação das várias normas de relato financeiro em vigor.

O IFRS Interpretations Committee ("IFRS IC") (2019) esclareceu que as criptomoedas não podem, atualmente, ser consideradas dinheiro, na medida em que não constituem um meio de troca corrente e não são usadas como unidade monetária para a definição do preço dos bens/serviços.

Por outro lado, as criptomoedas não se enquadram na definição de instrumento financeiro plasmada no parágrafo IAS 32:11, na medida em que não dão origem, em simultâneo, ao reconhecimento de um ativo financeiro numa entidade e de um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

Face ao exposto, o IFRS IC (2019) concluiu o seguinte:

- Quando as criptomoedas são detidas com a finalidade de serem alienadas no decurso das operações ordinárias da entidade, devem ser tratadas no âmbito das disposições da IAS 2 (são inventários);
- Nos restantes casos, atendendo ao facto de as criptomoedas serem ativos identificáveis, não serem itens monetários e não terem substância física, as criptomoedas detidas devem ser equiparadas a ativos intangíveis, sendo enquadradas nas disposições da IAS 38.

Contudo, parece existir um vazio neste entendimento do IFRS IC. Mais concretamente, este entendimento parece não dar uma resposta satisfatória às situações em que as entidades detêm criptomoedas como investimento ou reserva de valor e como meio de pagamento. Não são claramente inventários, mas também não são intangíveis utilizados para apoiar a venda de bens e/ou a prestação de serviços.

No presente texto, em linha com o entendimento expresso por Krückeberg e Scholz (2019) e atendendo à natureza muito particular destes ativos, é apresentada uma abordagem alternativa à proposta pelo IFRIC IC. A abordagem proposta preconiza a criação de uma norma cujo âmbito de aplicação consista unicamente na detenção de criptomoedas quando estas não são classificadas como inventários. Esta abordagem permitirá responder de forma mais apropriada às idiosincrasias das criptomoedas e, sobretudo, das razões pelas quais as mesmas são detidas.

As restantes secções do presente texto irão apresentar algumas sugestões relacionadas com o reconhecimento e mensuração inicial das criptomoedas detidas, com a sua mensuração subsequente e desreconhecimento, com a sua apresentação e com as divulgações relacionadas. Este texto não contempla o tratamento a dar a situações em que a entidade detém criptomoedas cuja propriedade é de terceiros (serviços de custódia ou equivalente). De igual forma, também não aborda o tratamento fiscal das criptomoedas e, conseqüentemente, as eventuais conseqüências do mesmo ao nível do relato financeiro (por exemplo, em termos de impostos diferidos).

A abordagem proposta aplica-se a entidades que relatam de acordo com as normas internacionais de relato financeiro ("IFRS"). Contudo, na ausência de normativo específico, será de aplicação supletiva por parte das entidades que relatam de acordo com as normas contabilísticas e de relato financeiro ("NCRF").

Reconhecimento e mensuração inicial

As criptomoedas detidas devem ser inicialmente reconhecidas pela entidade quando começarem a cumprir com a definição de ativo apresentada pela estrutura concetual. Ou seja, o reconhecimento inicial das criptomoedas deve ser feito quando as mesmas são transferidas para a *wallet* da entidade e esta, através da sua *private key*, tem o acesso exclusivo às mesmas e a faculdade de dirigir o uso a dar a este ativo. A partir deste momento, as criptomoedas, que são suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros, passam a ser um recurso controlado pela entidade. Esse reconhecimento deve ser efetuado numa conta específica do ativo.

A mensuração inicial deverá ser efetuada ao custo, o qual deverá ser determinado da seguinte forma:

“ A mensuração inicial deverá ser efetuada ao custo...”

Tabela 1 – Mensuração inicial de criptomoedas (elaboração própria)

Forma de obtenção	Determinação do custo
Na sequência de uma aquisição onerosa	Preço das criptomoedas, acrescido de todos os custos de transação diretamente atribuíveis
Como contrapartida pela venda de bens ou pela prestação de serviços	Justo valor das criptomoedas ¹
Na sequência da troca por bens não monetários que não sejam inventários	Justo valor dos bens cedidos acrescido/diminuído de quantias eventualmente pagas/recebidas

Exemplo 1.1

Uma entidade adquiriu 10 unidades de uma determinada criptomoeda pelo preço total de 185.000€. Incorreu ainda em custos relacionados com comissões no montante de 6.500€.

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	191.500	
Depósitos bancários (ativo)		191.500

Exemplo 1.2

Uma entidade adquiriu 10 unidades de uma determinada criptomoeda como contrapartida pela venda de bens. Na data em que o controlo sobre os bens foi transferido para a contraparte, a cotação da criptomoeda em causa no mercado ao qual a entidade acede ascendia a 17.520€. Os bens vendidos encontravam-se escriturados por 103.200€.

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	175.200	
Rédito de vendas (rendimento)		175.200
Inventários (ativo)		103.200
Custo dos bens vendidos (gasto)	103.200	

Exemplo 1.3

Uma entidade adquiriu 10 unidades de uma determinada criptomoeda como contrapartida pela entrega de equipamentos industriais de uma linha de produção entretanto desativada. Na data em que os referidos equipamentos industriais foram entregues à contraparte, a cotação da criptomoeda em causa no mercado ao qual a entidade acede ascendia a 17.520€. Os equipamentos industriais encontravam-se escriturados por 105.000€. No âmbito desta transação, a entidade efetuou ainda o pagamento da quantia de 50.000€ à contraparte

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	175.200	
Outros rendimentos (rendimento)		20.200
Ativos fixos tangíveis (ativo) ²		105.000
Depósitos bancários (ativo)	103.200	50.000

Mensuração subsequente

Para efeitos de mensuração subsequente de criptomoedas, são identificados dois grandes motivos distintos para a detenção das mesmas: (i) detenção como meio de pagamento; e (ii) detenção como investimento ou reserva de valor. A mensuração subsequente destes ativos irá depender do motivo pelo qual as criptomoedas são detidas pela entidade. Desta forma, a identificação do motivo da detenção é um aspeto crítico para o relato financeiro destes ativos, pelo que deve ser requerida a formalização do mesmo. Esta formalização deve ter como suporte um memorando devidamente aprovado pelo órgão de gestão da entidade.

Uma vez que podem ser adquiridas frações de unidade de criptomoedas, a unidade de conta para efeitos de mensuração subsequente deve corresponder a cada aquisição individual. A base de custeio adotada deve corresponder ao FIFO ou ao LIFO, consoante a política contabilística determinada para o efeito, nos termos da IAS 8.

Detenção como meio de pagamento

Atendendo ao crescimento da utilização das criptomoedas como meio de pagamento, algumas entidades podem recorrer a esta tipologia de ativo para esta finalidade. Neste contexto, as criptomoedas são vistas como uma alternativa a caixa e depósitos bancários. Uma primeira consequência deste contexto é o facto de as criptomoedas serem ativos correntes. Ou seja, devem ser apresentadas na demonstração da posição financeira numa linha do ativo corrente denominada "criptomoedas".

Outra particularidade das criptomoedas detidas como meio de pagamento é o facto de o seu potencial para liquidar responsabilidades variar em função da evolução da sua cotação num mercado ativo (nos termos definidos no Apêndice A da IFRS 13). Esta particularidade é, em grande medida, comparável ao que sucede quando uma entidade detém caixa e equivalentes denominados numa moeda distinta da sua moeda funcional. Desta forma, defende-se que, por analogia ao preconizado pela IAS 21 para a atualização cambial dos ativos e passivos monetários, em cada data de relato, as criptomoedas detidas como meio de pagamento devem ser remensuradas de acordo com a sua cotação na data (por referência ao mercado a que a entidade tem acesso, ou, na existência de vários mercados, por referência ao mais vantajoso – IFRS 13:19). As variações no justo valor das criptomoedas devem ser reconhecidas como um rendimento ou gasto em lucros ou prejuízos do período.

Exemplo 2.1

Em 31 de dezembro do ano N (data de relato), uma entidade detém, como meio de pagamento, 5 unidades de uma determinada criptomoeda. A quantia escriturada destas criptomoedas antes da remensuração a justo valor nesta data ascendia a 63.983€. A cotação das criptomoedas em 31 de dezembro de N (no mercado relevante) ascendia a 15.731€.

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	14.672	5×15.731-63.983
Ganhos por aumento de justo valor (rendimento)		14.672

Exemplo 2.2

Em 14 de março do ano N, uma entidade liquidou uma conta a pagar a um fornecedor, cuja quantia escriturada ascendia a 32.000€, com a entrega de 2 unidades de uma determinada criptomoeda. Na data da liquidação do passivo, a cotação da referida criptomoeda no mercado relevante ascendia a 15.720€. Nesta data, as criptomoedas detidas pela entidade estavam mensuradas por um valor unitário de 14.985€.



Para efeitos de mensuração subsequente de criptomoedas, são identificados dois grandes motivos distintos para a detenção das mesmas: (i) detenção como meio de pagamento; e (ii) detenção como investimento ou reserva de valor. A mensuração subsequente destes ativos irá depender do motivo pelo qual as criptomoedas são detidas pela entidade.

Remensuração das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito	
Criptomoedas (ativo)	1.470		
Ganhos por aumento de justo valor (rendimento)		1.470	2×(15.720-14.985)

Liquidação da conta a pagar:

Em euros	Débito	Crédito	
Criptomoedas (ativo)		31.440	2×15.720
Fornecedores (passivo)	32.000		
Outros rendimentos (rendimento) ³		560	

Quando não existir um mercado ativo (nos termos da IFRS 13) para as criptomoedas, as mesmas devem ser mensuradas subsequentemente ao custo deduzido de eventuais perdas por imparidade. Atendendo à natureza destes ativos, considera-se que os mesmos têm uma vida útil indefinida. Consequentemente, por analogia ao disposto no parágrafo IAS 38:108, estes ativos devem ser sujeitos a testes de imparidade em cada data de relato ou quando existirem indícios de imparidade. A quantia recuperável deve corresponder ao justo valor das criptomoedas determinado de acordo com as disposições da IFRS 13, sendo o mesmo, na ausência de um mercado ativo, enquadrado no nível 2 ou no nível 3 da hierarquia de justo valor da mesma norma. Quando as criptomoedas são detidas como meio de pagamento, o seu valor de uso consiste no seu potencial para a liquidação de responsabilidades

da entidade. Este potencial resulta do valor de mercado das mesmas, pelo que o seu valor de uso não é distinto do justo valor. A determinação do justo valor de criptomoedas quando não existe um mercado ativo é um tema complexo e pouco consensual que está fora do âmbito do presente texto.

A reversão de perdas por imparidade anteriormente reconhecidas deverá ser permitida.

Exemplo 3

Em 31 de dezembro do ano N (data de relato), uma entidade detém, como meio de pagamento, as seguintes unidades de uma determinada criptomoeda:

Data de aquisição	Quantidade	Custo de aquisição unitário
5 de fevereiro de N	3,2	14.950
7 de junho de N	8	15.820
10 de novembro de N	5	17.210

Não existe um mercado ativo para estas criptomoedas e a entidade adota, como método de custeio, o FIFO.

No âmbito do teste de imparidade, é apurado um justo valor (quantia recuperável) de 16.853€ por unidade da criptomoeda (nível 3 da hierarquia de justo valor da IFRS 13).

As perdas por imparidade apuradas são detalhadas no seguinte quadro:

Data de aquisição	Quantidade	Custo de aquisição unitário	Quantia recuperável	Perda por imparidade unitária	Perda por imparidade total
5 de fevereiro de N	3,2	14.950	16.853	0	0
7 de junho de N	8	15.820	16.853	0	0
10 de novembro de N	5	17.210	16.853	357	1.785

Detenção como investimento ou reserva de valor

Neste contexto, as criptomoedas são vistas como um ativo com potencial de valorização, sendo, consequentemente, uma alternativa ao investimento tradicional no mercado de capitais e no mercado monetário. O investimento em criptomoedas pode ter um caráter de maior permanência (ativo não corrente), ou de menor permanência (ativo corrente / ativo detido para negociação). A mensuração subsequente das criptomoedas detidas como investimento deverá depender do “modelo de negócio” associado às mesmas, conforme abaixo ilustrado:

Tabela 2 – Mensuração subsequente de criptomoedas detidas como investimento (elaboração própria)

Modelo de negócio	Base de mensuração subsequente	Apresentação
Investimento com permanência	Justo valor através do outro resultado integral com reciclagem	Não corrente
Investimento detido para negociação	Justo valor através de lucros/prejuízos	Corrente

O modelo de negócio é um aspecto crítico para a determinação da base de mensuração subsequente destes ativos, pelo que o mesmo deve ser formalizado. Esta formalização deve ter como suporte um memorando devidamente aprovado pelo órgão de gestão da entidade. Uma vez que o modelo de negócio pode mudar, em cada data de relato, o órgão de gestão deverá proceder a uma avaliação formal do mesmo.

Exemplo 4.1

Em 14 de maio do ano N, uma entidade adquiriu, como investimento com caráter de permanência, 10 unidades de uma determinada criptomoeda pelo custo total (incluindo custos de transação) de 195.389€. Em 30 de junho do ano N (data de relato intercalar), o valor de mercado (justo valor) das criptomoedas detidas ascendia a 201.842€. Em 12 de novembro do ano N, a entidade procedeu à alienação de 5 destas criptomoedas pelo valor total de 103.900€.

14 de maio de N – em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	195.389	
Depósitos bancários (ativo)		195.389

30 de junho de N – em euros	Débito	Crédito	
Criptomoedas (ativo)	6.453		201.842 – 195.389
Reserva de justo valor (outro resultado integral)		6.453	

12 de novembro de N – em euros	Débito	Crédito	
Criptomoedas (ativo) ⁴		100.921	0,5 × 201.842
Depósitos bancários (ativo)	103.900		
Outros rendimentos (rendimento)		2.979	

12 de novembro de N – em euros	Débito	Crédito	
Outros rendimentos (rendimento)		3.226,5	
Reserva de justo valor (outro resultado integral)	3.226,5		0,5 × 6.453 ⁵

Exemplo 4.2

Tudo igual ao exemplo 4.1 atrás descrito, exceto que as 10 unidades da criptomoeda são detidas para negociação.

14 de maio de N – em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	195.389	
Depósitos bancários (ativo)		195.389

30 de junho de N – em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)	6.453	201.842 – 195.389
Ganhos por aumento de justo valor (rendimento)		6.453

12 de novembro de N – em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas (ativo)		100.921
Depósitos bancários (ativo)	103.900	
Ganhos por aumento de justo valor (rendimento)		2.979

Tal como referido relativamente às criptomoedas detidas como meio de pagamento, quando não existir um mercado ativo (nos termos da IFRS 13), as mesmas devem ser mensuradas subsequentemente ao custo deduzido de eventuais perdas por imparidade (com

base no modelo de imparidade atrás descrito).

As bases de mensuração subsequente para criptomoedas (que não sejam inventários) é resumida na seguinte tabela.

Tabela 3 – Alternativas de mensuração subsequente (elaboração própria)

14 de maio de N – em euros		Existe mercado ativo	Não existe mercado ativo
Meio de pagamento		Justo valor através de lucros/prejuízos	Custo deduzido de perdas por imparidade acumuladas
Investimento	Com caráter de permanência	Justo valor através de outro resultado integral (com reciclagem)	Custo deduzido de perdas por imparidade acumuladas
	Detido para negociação	Justo valor através de lucros/prejuízos	Custo deduzido de perdas por imparidade acumuladas

Transferências

As criptomoedas podem ser detidas como meio de pagamento ou como investimento⁶. Quando são detidas como investimento, a sua detenção pode seguir dois modelos de negócio distintos: (i) detenção com permanência; ou (ii) detenção para negociação. Sempre que o propósito da detenção ou o modelo de

negócio associado se alterarem, as correspondentes criptomoedas devem ser transferidas para uma categoria de mensuração distinta. Tais transferências devem obedecer aos seguintes princípios:

Tabela 4 – Resumo de transferências entre bases de mensuração (elaboração própria)

	Base de mensuração	Reclassificação para		
		Custo menos perdas por imparidade acumuladas	Justo valor através de outro resultado integral	Justo valor através de lucros/prejuízos
Reclassificação de	Custo menos perdas por imparidade acumuladas		Nova mensuração a justo valor e a diferença entre o justo valor e o custo deduzido de imparidades acumuladas na data da reclassificação é registada na reserva de justo valor (ORI).	Nova mensuração a justo valor e a diferença entre o justo valor e o custo deduzido de imparidades acumuladas na data da reclassificação é registada em lucros/prejuízos como ganho/perda de justo valor.
	Justo valor através de outro resultado integral	O novo custo (deemed cost) corresponde à soma do justo valor na data da reclassificação com o saldo acumulado na reserva de justo valor (ORI).		O justo valor mantém-se e o saldo acumulado na reserva de justo valor (ORI) é transferido de imediato para lucros/prejuízos como outro rendimento/gasto.
	Justo valor através de lucros/prejuízos	O novo custo (deemed cost) corresponde ao justo valor na data da reclassificação.	O justo valor mantém-se. Variações de justo valor após a reclassificação passam a ser reconhecidas na reserva de justo valor (ORI).	

Exemplo 5.1

Em 23 de junho do ano N, o órgão de gestão de uma entidade alterou o modelo de negócio das 15 unidades de uma criptomoeda (para a qual existe mercado ativo) existentes na carteira de investimento. Anteriormente, o modelo de negócio consistia na sua detenção para negociação, tendo o modelo de negócio passado a ser o investimento com caráter de permanência. Na data da alteração, o justo valor destas criptomoedas ascendia a 338.520€, estando as mesmas escrituradas pela quantia de 325.702€ (justo valor na última data de relato intercalar).

Remensuração das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – detidas para negociação (ativo)	12.818	338.520 – 325.702
Ganhos por aumento de justo valor (rendimento)		12.818

Reclassificação das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – investimento (ativo)	338.520	
Criptomoedas – detidas para negociação (ativo)		338.520

Exemplo 5.2

Em 23 de junho do ano N, o órgão de gestão de uma entidade alterou a razão para a detenção das 15 unidades de uma criptomoeda (para a qual existe mercado ativo) em carteira. Anteriormente, as criptomoedas eram detidas como investimento com caráter de permanência, tendo passado a ser detidas como meio de pagamento. Na data da alteração, o justo valor destas criptomoedas ascendia a 338.520€, estando as mesmas escrituradas pela quantia de 325.702€ (justo valor na última data de relato intercalar). O saldo da reserva de justo valor correspondente, em 23 de junho do ano N, ascendia a 104.903€ (rendimento).

Remensuração das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – detidas para negociação (ativo)	12.818	338.520 – 325.702
Reserva de justo valor (outro resultado integral)		12.818

Reclassificação das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – meio de pagamento (ativo)	338.520	
Criptomoedas – investimento (ativo)		338.520

Reciclagem da reserva de justo valor:

Em euros	Débito	Crédito
Reserva de justo valor (outro resultado integral)	117.721	104.903 + 12.818
Outros rendimentos (rendimento)		117.721

Exemplo 5.3

Em 14 de novembro do ano N, deixou de existir um mercado ativo para as 8 criptomoedas detidas pela entidade. Nessa data, as referidas criptomoedas, que eram detidas como investimento com caráter de permanência, encontravam-se registadas pela quantia de 180.384€ (justo valor na data da última mensuração) e a correspondente reserva de justo valor ascendia a 32.907€ (rendimento).

Reclassificação das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – investimento (ativo)		32.907
Reserva de justo valor (outro resultado integral)	32.907	

Exemplo 5.4

Em 14 de novembro do ano N, passou a existir um mercado ativo para as 8 criptomoedas detidas pela entidade. Nessa data, as referidas criptomoedas, que eram detidas como investimento com caráter de permanência, encontravam-se registadas pela quantia de 78.386€ (custo de aquisição) e o correspondente valor de mercado ascendia a 132.907€.

Reclassificação das criptomoedas detidas:

Em euros	Débito	Crédito
Criptomoedas – investimento (ativo)	54.521	132.907 – 78.386
Reserva de justo valor (outro resultado integral)		54.521

Desreconhecimento

O desreconhecimento de criptomoedas deve ocorrer quando as criptomoedas são transferidas para uma *wallet* cuja *private key* não seja do conhecimento da entidade e, portanto, esta deixe de controlar estes ativos. O desreconhecimento deve ainda ser efetuado quando, por algum motivo, a *private key* da *wallet* for perdida e, no limite, quando a funcionalidade da *blockchain* deixar de suportar as criptomoedas detidas.

Divulgações

As principais divulgações relacionadas com criptomoedas devem contemplar os seguintes aspetos:

- 1- Principais critérios adotados pela entidade com vista à determinação do motivo da detenção das criptomoedas e do respetivo modelo de negócio associado e, se aplicável, alterações relevantes nos mesmos ocorridas no período.
- 2- Decomposição do montante de criptomoedas detidas por tipologia e por classe de mensuração.

	Investimento com permanência		Detidas para negociação		Meio de pagamento		Total
Tipologia	JVORI – justo valor através do outro resultado integral	Custo	JVLP – justo valor através de lucros/prejuízos	Custo	JVLP – justo valor através de lucros/prejuízos	Custo	
Cripto A							
Cripto B							
Cripto C							
...							
Total							

(exemplo de elaboração própria)

3- Montantes de rendimentos e gastos reconhecidos no período relacionados com criptomoedas.

Tipologia	Aumentos / diminuições de justo valor reconhecidos em ORI	Aumentos / diminuições de justo valor reconhecidos em lucros / prejuízos	Aumentos / diminuições de perdas por imparidade	Outros rendimentos / gastos reconhecidos em lucros / prejuízos	Montantes de rendimentos / gastos reciclados para lucros / prejuízos
Cripto A					
Cripto B					
Cripto C					
...					
Total					

(exemplo de elaboração própria)

4- Reconciliação entre o saldo inicial e o saldo final do período da reserva de justo valor relacionada com criptomoedas.

	Cripto A	Cripto B	Cripto C	...	Total
Saldo inicial					
Aumentos / diminuições de justo valor					
Reciclagem					
Outros movimentos					
Saldo final					

(exemplo de elaboração própria)

5- Obrigações contratuais assumidas para comprar ou vender criptomoedas numa data futura.

6- Relativamente às criptomoedas mensuradas ao custo:

a. Estimativa do intervalo dentro do qual o justo valor destas criptomoedas se encontra com uma elevada probabilidade;

b. Montante de ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento de criptomoedas mensuradas ao custo;

c. Montante de perdas por imparidade (ou reversões) reconhecidas no período;

- d. Explicação da metodologia seguida para a determinação da quantia recuperável no âmbito dos testes de imparidade efetuados;
- e. Análise de sensibilidade aos testes de imparidade efetuados no período, tendo por base variações plausíveis nos principais pressupostos estabelecidos.

7- Informação quantitativa sobre as transferências do período entre diferentes classes de mensuração.

		Transferência para:					
		Investimento com permanência a justo valor através de ORI	Investimento com permanência ao custo	Detidas para negociação a justo valor através de lucros/prejuízos	Detidas para negociação ao custo	Meio de pagamento a justo valor através de lucros/prejuízos	Meio de pagamento ao custo
Transferência de:	Investimento com permanência a justo valor através de ORI						
	Investimento com permanência ao custo						
	Detidas para negociação a justo valor através de lucros/prejuízos						
	Detidas para negociação ao custo						
	Meio de pagamento a justo valor através de lucros/prejuízos						
	Meio de pagamento ao custo						

(exemplo de elaboração própria)

8- Julgamentos relevantes que o órgão de gestão tenha feito relacionados com o relato financeiro de criptomoedas, conforme decorre do parágrafo IAS 1:122.

9- Qualquer acontecimento subsequente material não ajustável, relacionado com a detenção de criptomoedas, conforme decorre do parágrafo IAS 10:21, incluindo informação acerca da natureza do acontecimento e, se possível, uma estimativa do seu efeito financeiro.

Conclusão

Neste sentido, considera-se premente que os organismos de normalização contabilística (neste particular o IASB) desenvolvam projetos que respondam a esta necessidade.

A criação de uma norma específica para este efeito, permitiria atenuar grandemente a diversidade de práticas que atualmente se verifica e, sobretudo, introduzir requisitos de relato robustos que assegurem a representação fidedigna destes ativos e da alteração nos mesmos, por parte das entidades.



As criptomoedas constituem um ativo específico com idiosincrasias muito particulares, pelo que se justifica a criação de uma norma de relato financeiro específica para o relato financeiro das mesmas (quando não são inventários).



Notas

¹ Aplicação por analogia do parágrafo IFRS 15:66.

² Quantia escriturada líquida de depreciações e imparidades acumuladas.

³ Diferença entre o valor de liquidação e o justo valor das criptomoedas na data da liquidação.

⁴ Assumindo que as criptomoedas apenas são remensuradas no final do ano.

⁵ Reciclagem da reserva de justo valor correspondente à proporção de criptomoedas alienadas.

⁶ Para além de serem detidas como inventários, cenário em que se deve aplicar a IAS 2.

Bibliografia

Büyükkurt, Ö. F. (2021). Reflection of the cryptocurrencies in the financial statements. Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, 49-63.

Hyytiä, P. & Sundqvist, E. (2019). Accounting for cryptocurrencies - A nightmare for accountants. (Universidade de Umeå). Disponível em: <http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?dswid=5842&pid=diva2%3A1331799>

IFRS Interpretations Committee (2019). IFRS Interpretations Committee meeting: Holdings of Cryptocurrencies. Agenda decision to finalise.

International Accounting Standard 1 – Presentation of Financial Statements. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 10 – Events After the Reporting Period. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 21 – The Effects of Changes in Foreign Exchange. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 32 – Financial Instruments: Presentation. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 36 – Impairment of Assets. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Accounting Standard 38 – Intangible Assets. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

International Financial Reporting Standard 13 – Fair Value Measurement. Available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

Krückeberg, S. & Scholz, P. (2018). Cryptocurrencies as an Asset Class? SSRN Electronic Journal



www.asdaudit.com

A SUA FIRMA ESTÁ EM CONFORMIDADE COM A ISQM1?

- ✓ Consegue gerir de forma prática e a 100% o cumprimento do normativo ISQM1.
- ✓ Controle os Riscos da sua Firma, Supervisione as horas e gastos das suas equipas.
- ✓ Esqueça os processos complicados com ferramentas complexas, folhas de cálculo e processos manuais que sobrecarregam as suas equipas de auditoria com ainda mais trabalho administrativo.



SOLICITE UMA APRESENTAÇÃO HOJE MESMO

+351 21 795 11 23

info@asdaudit.pt

(CONSULTE AS CONDIÇÕES ESPECIAIS PARA MEMBROS OROC)



ASD Auditing Software Distributor

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



Artigo - Contabilidade

Notas sobre as contas separadas à luz das Normas Internacionais de Contabilidade



Paula Santos | Professora Coordenadora no ISCAL/Instituto Politécnico de Lisboa

Fábio Albuquerque | Professor Coordenador no ISCAL/Instituto Politécnico de Lisboa

Maria Ribeiro | Mestranda em Auditoria no ISCAL/Instituto Politécnico de Lisboa

Resumo

Em distintos Estados-membros da União Europeia, as entidades cotadas têm a obrigação, ao abrigo do Regulamento n.º 1.606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, de preparar as suas contas consolidadas obrigatoriamente à luz das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). O referido regulamento deixa aos Estados-membros, no entanto, a possibilidade de obrigar ou permitir o uso de tais normas na preparação das contas anuais (não consolidadas) destas entidades. Quando as NIC são utilizadas para este fim, as entidades preparam as designadas contas separadas em conformidade com a *International Accounting Standard (IAS) 27 – Demonstrações Financeiras Separadas*, onde se verifica a possibilidade de opção por três métodos distintos de contabilização das participações financeiras em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos. O presente artigo apresenta e discute o âmbito de apresentação das contas separadas por parte das entidades abrangidas pelas NIC, bem como as diferentes opções de contabilização das participações financeiras que se encontram no âmbito da IAS 27. Identifica, ainda,

os potenciais impactos decorrentes da seleção de cada um dos métodos de contabilização previstos pela referida norma para a contabilização das participações financeiras nas contas separadas.

Palavras-chaves: *accounting choices*, apresentação, contas separadas, métodos de contabilização, NIC, participações financeiras.

1. 1. O enquadramento das contas separadas nas normas internacionais

Como consequência da diversidade contabilística e em resposta à globalização da economia e dos mercados, a harmonização contabilística internacional emerge tendo como primordial objetivo uniformizar as práticas contabilísticas e contribuir para a transparência e comparabilidade da informação financeira reportada pelas entidades de diferentes jurisdições (Bhimani, 2008; Lopes & Camões, 2021; Pathiranagea & Jubb, 2018).



Nesse sentido, o International Accounting Standards Committee (IASC) e, após a extinção deste, o International Accounting Standards Board (IASB) desenvolveram um conjunto de normas, denominadas de *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), respetivamente, que visam minimizar as diferenças contabilísticas e contribuir para a melhoria da qualidade e comparabilidade da informação financeira divulgada em escala global (Ashbaugh & Pincus, 2001; Cairns, Massoudi, Taplin & Tarca, 2011; Callao, Jarne & Laínez, 2007).

No contexto da União Europeia (UE), o Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002, veio determinar que, a partir de 2005, as entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num qualquer mercado regulamentado da UE passassem a adotar nas suas contas consolidadas, com caráter obrigatório, as IAS e IFRS do IASB tal como endossadas pela UE (doravante designadas de Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) nesse contexto). O mesmo regulamento estabelece ainda que cada Estado-membro deverá determinar a utilização facultativa ou obrigatória de tais normas na preparação das contas anuais destas entidades, como um conceito utilizado por oposição às contas consolidadas.

Contudo, mesmo com a adoção das referidas normas, a comparabilidade não é totalmente assegurada, em virtude, entre outros, de opções existentes para o reconhecimento, mensuração e divulgação de diversas matérias contabilísticas, designadas na literatura internacional por *accounting choices* (Catuogno & Allini, 2011; Olante & Lassini, 2022).

Devido à flexibilidade presente nas normas, o IASB tem vindo a desenvolver projetos de uniformização das suas normas na tentativa de colmatar a existência de distintos tratamentos para uma mesma matéria (Rodrigues, 2021; Souza, Botinha, Silva & Lemes, 2015). Contudo, esta problemática ainda se encontra

presente em distintas IAS e IFRS, designadamente na IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas, objeto do presente artigo.

As demonstrações financeiras (DF) separadas, habitualmente designadas, por simplificação, como contas separadas, são apresentadas pelas entidades por opção ou quando a isto são obrigadas por uma determinada jurisdição local (§ 2 da IAS 27), não determinando a norma que entidades as devem preparar, mas, sim, como as devem preparar para que estejam de acordo com as IAS e IFRS (§ 3 da IAS 27). As contas separadas são produzidas em complemento a uma das seguintes DF (§ 6 da IAS 27):

- i) **às DF consolidadas** da empresa-mãe detentora de subsidiárias;
- ii) **às DF** de um investidor que, embora não possuindo subsidiárias (**e não preparando DF consolidadas, portanto**), possua investimentos em associadas ou em entidades conjuntamente controladas para as quais aplique o método da equivalência patrimonial (MEP) nos termos da IAS 28 – Investimentos em Associadas e em Entidades Conjuntamente Controladas.

O § 7 da IAS 27 esclarece ainda que as DF de uma entidade que não tenha subsidiárias, associadas ou entidades conjuntamente controladas não são DF separadas. Como tal, as contas separadas existem, em regra, como contas adicionais de uma entidade que igualmente prepara DF consolidadas, por ser detentora de participações financeiras em subsidiárias, ou DF (não consolidadas) em que o MEP é aplicável para outras tipologias de participações financeiras (associadas e entidades conjuntamente controladas), uma vez não existindo subsidiárias entre as suas participadas. No entanto, os §§ 8 e 8A da IAS 27 ressalvam que as DF separadas podem vir a ser, excepcionalmente, as únicas DF de uma entidade quando esta:

- i) apesar de ter potencialmente o controlo sobre as suas participadas (condição para a existência de uma subsidiária) se encontra dispensada ou impedida de consolidar contas, ao abrigo dos §§ 4(a) e 31 da IFRS 10 - DF Consolidadas, respetivamente; ou
- ii) apesar de deter associadas e entidades conjuntamente controladas, encontram-se dispensadas de aplicar o MEP, ao abrigo do § 17 da IAS 28.

Consequentemente, e de forma resumida, três tipos de DF (ou contas) podem existir para as entidades abrangidas pelas IAS e IFRS, sendo as contas separadas aquelas que podem existir em simultâneo às duas primeiras:

1. DF consolidadas, para a apresentação das contas de um grupo por parte de uma entidade detentora de subsidiárias;

2. DF, não consolidadas e não separadas, para entidades que apliquem o MEP a outros tipos de participações (e que não tenham subsidiárias);

3. DF separadas, em acréscimo às anteriores ou como únicas demonstrações, caso a entidade esteja dispensada ou impedida de consolidar contas ou dispensada de aplicar o MEP às participações em associadas ou entidades conjuntamente controladas.

A Figura 1 procura sintetizar as situações anteriormente elencadas.

Este artigo dedica-se à apresentação das opções de contabilização previstas na IAS 27 para a contabilização das participações financeiras em entidades subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas nas contas separadas do detentor, discutindo os potenciais impactos dos diferentes métodos passíveis de serem utilizados à luz da referida norma.

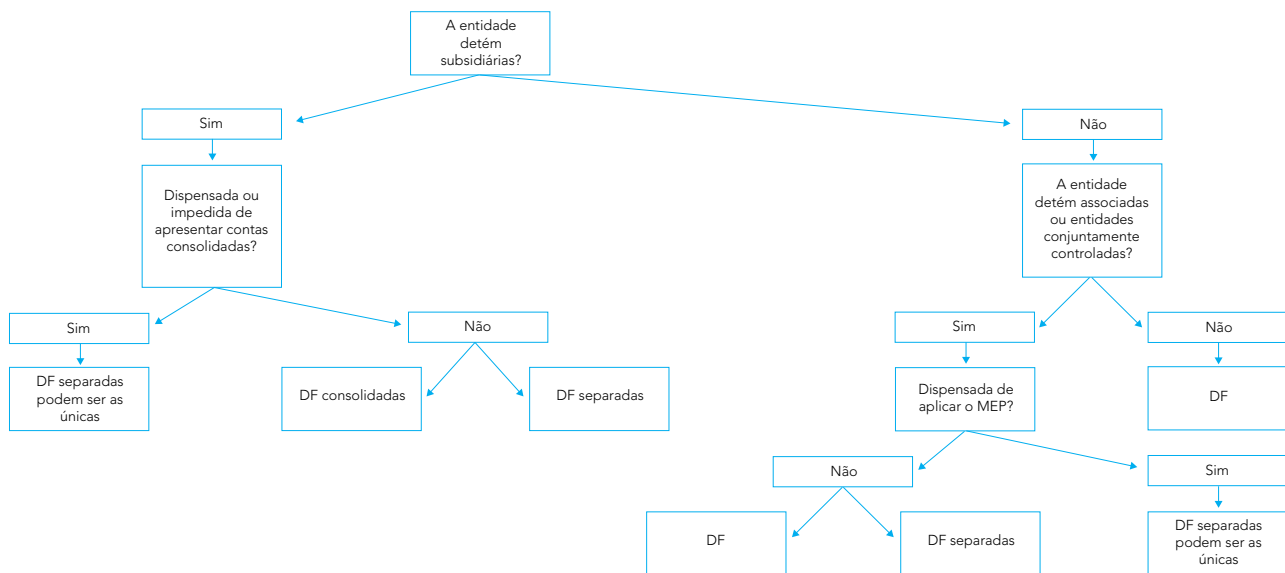


Figura 1 DF nas entidades abrangidas pelas IAS e IFRS



Este artigo dedica-se à apresentação das opções de contabilização previstas na IAS 27 para a contabilização das participações financeiras em entidades subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas nas contas separadas do detentor, discutindo os potenciais impactos dos diferentes métodos passíveis de serem utilizados à luz da referida norma.

2. As opções de contabilização previstas na IAS 27

A informação financeira tem como principal finalidade proporcionar informação útil para a tomada de decisão dos utilizadores. Como consequência da diversidade contabilística e da internacionalização da economia e dos mercados, esta carece de uma linguagem comum, de modo a contribuir para a comparabilidade nas várias jurisdições (Lopes & Camões, 2021).

“

Não obstante, mesmo através da adoção internacional de normas comuns (as IAS e IFRS), a comparabilidade ainda se encontra comprometida devido, entre outros aspetos, às diferentes opções previstas nestas normas para o tratamento contabilístico de diferentes matérias, designadas na literatura por accounting choices (Catuogno & Allini, 2011).

Não obstante, mesmo através da adoção internacional de normas comuns (as IAS e IFRS), a comparabilidade ainda se encontra comprometida devido, entre outros aspetos, às diferentes opções previstas nestas normas para o tratamento contabilístico de diferentes matérias, designadas na literatura por accounting choices (Catuogno & Allini, 2011). Por consequência, tais opções podem resultar em diferentes impactos na posição financeira e no desempenho das entidades, mitigando a comparabilidade (Olante & Lassini, 2022).

A problemática dos accounting choices é verificável em distintas IAS e IFRS, designadamente na IAS 27, objeto da investigação proposta. Mais especificamente, a IAS 27 prescreve os requisitos de contabilização e divulgação na preparação de DF separadas, especificamente na contabilização de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos onde, alternativamente, tais investimentos financeiros podem ser contabilizados ao MEP, ao custo ou de acordo com a IFRS 9, o que se traduz no justo valor através de resultados ou através de outro rendimento integral, designado naquela norma por other comprehensive income (OCI). Como tal, é possível identificar características de cada método de contabilização que diferentemente afetam a posição financeira e o desempenho económico das entidades. A tabela 1 sintetiza as características de cada método de contabilização.

Tabela 1 Características do custo, MEP e justo valor

Eventos/matéria em causa:	Custo	MEP	Justo Valor através de resultados	Justo Valor através de OCI
Mensuração inicial:				
	Justo valor acrescido de custos de transação (§B5.1.1 da IFRS 9)	Custo: em termos práticos, corresponderá à quota-parte no justo valor líquido dos ativos da participada acrescida de custos de transação acrescido de um eventual goodwill (§§3 e 32 da IAS 28; §B5.1.1 da IFRS 9)	Justo valor (§5.1.1. da IFRS 9)	Justo valor acrescido de custos de transação (§5.1.1. da IFRS 9)
Mensuração subsequente:				
Perdas por Imparidade	Reconhecidas em resultados	Reconhecidas em resultados (§§40 e 42 da IAS 28)		
Reversões de imparidade				
Incorporação dos resultados da participada		Reconhecidos pela quota-parte detida, nos resultados (§3 da IAS 28)	Não aplicável	Não aplicável
Alterações em OCI da participada	Não aplicável	Reconhecidas pela quota-parte detida, no outro rendimento integral (§§3 e 10 da IAS 28)		
Variações no justo valor da participação		Não aplicável	Reconhecidas nos resultados (§5.7.1 da IFRS 9)	Reconhecidas em OCI (§B5.7.1 da IFRS 9)
Direito de recebimento de dividendos	Reconhecido nos resultados (§12 da IAS 27)	Reduz a quantia escriturada da participação (§12 da IAS 27)	Reconhecido nos resultados (§12 da IAS 27)	Reconhecido nos resultados (§12 da IAS 27)
Quantias acumuladas em OCI na descontinuação ou desreconhecimento:				
Reclassificação, ou não, para os resultados	Não aplicável	Tratados na mesma base que seriam caso os ativos e passivos relacionados fossem alinhados (§§22 e 23 da IAS 28)	Não aplicável	Mantidos em OCI (§B5.7.1 da IFRS 9)
Outros ajustamentos que potencialmente afetam a quantia escriturada da participação:				
Uniformização de políticas contabilísticas, ajustamentos por transações entre participante e participada e diferenças entre datas de relato	Não aplicável	Ajustamentos previstos para o MEP (§§28, 34 e 35 da IAS 28)	Não aplicável	Não aplicável

Relativamente ao método do custo, não se identifica uma IAS ou IFRS que prescreva especificamente o tratamento esperado sobre esta matéria, na medida em que não se trata de um modelo de mensuração previsto na IFRS 9, norma que substituiu a IAS 39 com a mesma designação, e que contemplava a previsão para o modelo do custo em participações financeiras em entidades cujo justo valor não era fiavelmente mensurado. Contudo, e assumindo por analogia alguns requisitos previstos na referida norma para a mensuração de instrumentos financeiros, bem como a previsão do uso deste modelo no contexto de outros ativos, com as devidas adaptações, parece possível admitir-se que, à luz deste modelo, as participações financeiras são inicialmente reconhecidas ao justo valor, o que normalmente coincide com o preço de transação (§B5.1.1 da IFRS 9), incluindo-se ainda os custos de transação (§B5.1.1 da IFRS 9, *a contrario sensu*). A quantia escriturada mantém este valor até ao momento em que seja identificada e reconhecida uma eventual perda por imparidade. Importa ressaltar que a IAS 39, entretanto já revogada, não previa a reversão de imparidade em tais instrumentos. Por fim, o direito ao recebimento de dividendos não afeta, por sua vez, a quantia escriturada da participação, por ser reconhecido, neste momento, diretamente nos resultados do período em que tais direitos são declarados (§12 da IAS 27).

No que diz respeito ao MEP, aquando da sua adoção a participação financeira é reconhecida inicialmente pelo custo e ajustada face à evolução da quota-parte detida pelo investidor no justo valor líquido dos ativos da participada (§3 da IAS 28). Relativamente aos custos de transação, apesar da IAS 28 ser omissa quanto ao seu tratamento, admite-se que são habitualmente reconhecidos na mesma base do previsto para o modelo do custo em outros ativos ou *a contrario sensu* do §B5.1.1 da IFRS 9 e, assim, acrescidos ao valor da participação (EY, 2022; PWC, 2020). Neste momento, caso se verifique uma diferença positiva entre o custo e a quota parte da participante no justo valor líquido dos ativos da participada, é reconhecido um *goodwill*, o qual integrará a quantia escriturada da participação financeira. Contrariamente, se o montante do custo for inferior à quota parte no justo valor líquido dos ativos da participada, tal diferença é diretamente reconhecida pela entidade nos resultados do período à data da aquisição (§32 da IAS 28). Em termos práticos, significa que, no momento inicial, a participação refletirá a quota parte da entidade no justo valor líquido dos ativos da participada acrescida de um eventual *goodwill*. Subsequentemente, a quantia escriturada da participação financeira será acrescida ou reduzida, em função da quota-parte detida no capital desta, pela incorporação do resultado líquido ou de movimentos em OCI da participada (§§3 e 10 da IAS 28), resultando estes últimos, designadamente, da revalorização de ativos fixos tangíveis e de diferenças de transposição de moeda estrangeira

(§10 da IAS 28). Como contrapartida das variações na quantia escriturada da participação financeira, tais ajustamentos afetam, positiva ou negativamente, o resultado líquido ou o OCI, respetivamente, do investidor. Em caso de descontinuação do uso do MEP pela participante, os montantes acumulados em OCI serão subseqüentemente reclassificados, ou não, para os resultados do período na mesma base em que seriam caso os ativos ou passivos relacionados fossem alienados (§§22 e 23 da IAS 28). A quantia escriturada da participação financeira será posteriormente deduzida caso se verifique a promessa de recebimento de dividendos (§12 da IAS 27), não existindo neste momento, distintamente dos outros modelos, o reconhecimento de qualquer ganho neste momento. Adicionalmente, importa referir que a quantia escriturada da participação financeira poderá ainda ser ajustada por meio de perdas por imparidade (§40 da IAS 28) ou reversões de perdas por imparidades (§42 da IAS 28) nos resultados do período. Outros ajustamentos podem, ainda, incluir movimentos relacionados com a uniformização de políticas contabilísticas (§35 da IAS 28), ajustamentos por transações entre a participante e a participada (§28 da IAS 28), bem como por diferenças entre as datas de relato do investidor e da participada (§34 da IAS 28).

A IAS 27 remete, ainda, como método alternativo, para os modelos previstos na IFRS 9, o que se traduzirá em dois métodos de contabilização possíveis para a contabilização das participações financeiras, nomeadamente o justo valor através dos resultados ou através de OCI.

Assim, quando adotado o justo valor através de resultados, a participação financeira é inicialmente reconhecida pelo seu justo valor e os custos de transação diretamente atribuíveis são reconhecidos nos resultados (§5.1.1 da IFRS 9). Subsequentemente, a participação será ajustada para refletir as variações de justo valor, tendo os resultados do período como contrapartida (§5.7.1. da IFRS 9).

Quando adotado o justo valor através de OCI, as participações financeiras são igualmente reconhecidas seu justo valor, contudo, os custos de transação devem ser diretamente atribuíveis ao valor da participação (§5.1.1 da IFRS 9, *a contrario sensu*). Por outro lado, e após o reconhecimento inicial, a participação será igualmente ajustada por variações de justo valor, tendo, no entanto, o OCI como contrapartida (§B5.7.1 da IFRS 9), não sendo reclassificadas para os resultados mesmo após o desconhecimento ou reclassificação da participação (§B5.7.1 da IFRS 9).

Em ambos os métodos que se baseiam no justo valor, o direito ao recebimento de dividendos não afeta a quantia escriturada da participação financeira, sendo reconhecido diretamente nos resultados do período (§12 da IAS 27), à semelhança do modelo do custo e distintamente do que ocorre quando o MEP é adotado.

Na sequência da caracterização dos métodos de contabilização previstos na IAS 27 para as participações em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas efetuado na presente secção, a próxima apresenta algumas considerações finais.

3. Considerações finais

À luz da IAS 27, as participações financeiras em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos podem ser contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial (MEP), ao custo ou, ainda, de acordo com a IFRS 9 – Instrumentos Financeiros, o que se traduz na opção pelo justo valor através de resultados ou de OCI.

Consequentemente, e em virtude das alternativas existentes nas IAS e IFRS, as entidades são confrontadas com a necessidade de fazer *accounting choices* relativamente ao método de contabilização das participações financeiras previstas na IAS 27. Este artigo dedicou-se à apresentação e discussão teórica acerca das diferentes opções de contabilização das participações financeiras no contexto da apresentação das contas separadas, identificando os potenciais impactos decorrentes da seleção de cada um dos métodos previstos pela referida norma nesta matéria.

A matéria das participações no capital de entidades trata-se, em Portugal, de uma matéria relevante de auditoria habitualmente destacada nos relatórios

dos auditores, assumindo-se, como tal, como uma temática pertinente de investigação nesse âmbito (Pereira, 2019).

Adicionalmente, a análise do tema proposto assume-se relevante pelos distintos impactos, na posição financeira e no desempenho das entidades, derivados dos *accounting choices* previstas na IAS 27 para a contabilização das participações financeiras, afetando potencialmente a comparabilidade e, conseqüentemente, a tomada de decisão dos utilizadores da informação financeira.

Os normalizadores podem vir a ser potencialmente beneficiados com estudos empíricos no âmbito do tema proposto para este artigo, na medida em que pode despertar a atenção para a problemática dos *accounting choices*, contribuindo para a identificação de uma matéria que mitiga a comparabilidade, não obstante os trabalhos em curso pelo IASB para a redução de diferentes tratamentos contabilísticos opcionais (Rodrigues, 2021; Souza et al. 2015). Do mesmo modo, auditores, supervisores e utilizadores do relato em geral beneficiarão igualmente de tais análises, na medida em que poderão conhecer as razões que estão por trás da utilização do método de contabilização das participações financeiras com carácter mais estratégico, detidas pela empresa-mãe dos grupos cotados nas bolsas da UE, os quais representaram 51,5% do Produto Interno Bruto gerado no mesmo território, em 2018 (The World Bank, n.d.).



A matéria das participações no capital de entidades trata-se, em Portugal, de uma matéria relevante de auditoria habitualmente destacada nos relatórios dos auditores, assumindo-se, como tal, como uma temática pertinente de investigação nesse âmbito (Pereira, 2019).

Referências Bibliográficas

- Ashbaugh H. & Pincus M. (2001). Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 417-434. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00020>
- Bhimani, A. (2008). The role of a crisis in reshaping the role of accounting. *Journal of Accounting Public Policy*, 27, 444-454. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.002>
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R. & Tarca, A. (2011). IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the United Kingdom and Australia. *The British Accounting Review*, 4, 1-21. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.10.003>
- Callao, S., Jarne, J. & Laínez, J. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the Comparability and Relevance of Financial Reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 148-178. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2007.06.002>
- Catuogno, S. & Allini, A. (2011). Multiple Evaluation Options & Comparability: Equity Investments In Italy And Spain. *Journal of Accounting and Management Information Systems* 10(2), 249-274. <https://www.researchgate.net/publication/227367930>
- EY. (2022). *Financial Reporting Developments- Equity method investments and joint ventures*. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_us/topics/assurance/accountinglink/ey-frd-02230-161us-06-28-2022.pdf?download
- IFRS Foundation. (n.d.). Who uses IFRS Accounting Standards?. [Website]. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>

Lopes, A. & Camões, R. (2021). Sobre o Valor Relevante das DF Separadas. 21.º USP *International Conference in Accounting*. <https://congressospw.fipecafi.org/anais/21UspInternational/ArtigosDownload/3142.pdf>

Olante, M. & Lassini, U. (2022). Investment Property: Fair Value or Cost Model? Recent Evidence from the Application of IAS 40 in Europe. *Advances in Accounting*, 56, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100568>

Pathiranage, N. & Jubb, A. (2018). Does IFRS Make Analysts more Efficient in Using Fundamental Information Included in Financial Statements? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 373-385. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.10.004>

Pereira, A. (2019). *Matérias Relevantes de Auditoria Relatadas pelas Empresas Cotadas na Euronext Lisbon*. (Dissertação de Mestrado, Católica Porto Business School, Porto, Portugal). https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/28779/1/TFM_AngelaPereira.pdf

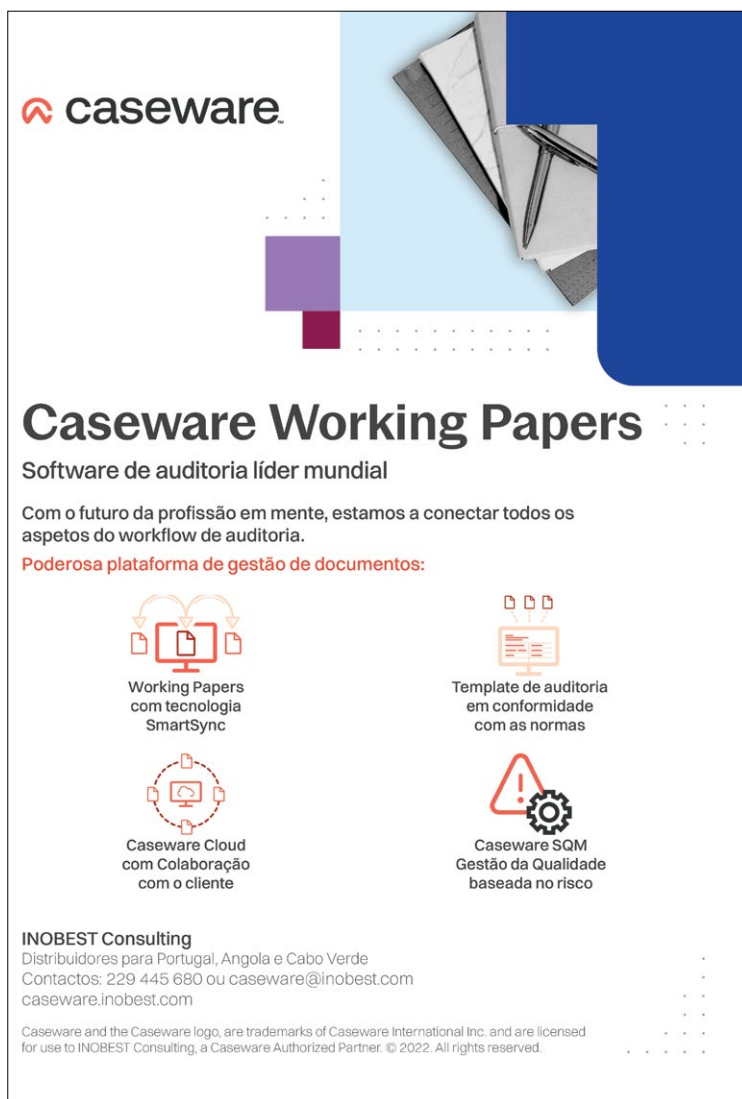
PWC. (2020). Initial Measurement of Equity Method Investment. [Website]. https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/equity_method_of_accounting/Equity_method_account/chapter_3/32_initial_measure.html

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. Bruxelas: Jornal Oficial da União Europeia n.º L 243 de 11/09/2002, p. 0001 – 0004. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32002R1606>

Rodrigues, B. (2021). *Determinantes das escolhas na apresentação da Demonstração dos Resultados com adoção das IFRS*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal). <http://hdl.handle.net/10071/24318>

Souza, F., Botinha, R., Silva, P. & Lemes, S. (2015). A Comparabilidade das Escolhas Contábeis na Avaliação Posterior de Propriedades para Investimento: Uma Análise das Companhias Abertas Brasileiras e Portuguesas. *Revista Contabilidade e Finanças*, 26 (68), 154-166. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201500580>

The World Bank. (n.d.). Market capitalization of listed domestic companies (% of GDP) - European Union. [Website]. <https://data.worldbank.org/indicator/CM.MKT.LCAP.GD.ZS?end=2018&locations=EU&start=1975&view=chart>



caseware

Caseware Working Papers

Software de auditoria líder mundial

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

Poderosa plataforma de gestão de documentos:

- Working Papers com tecnologia SmartSync
- Template de auditoria em conformidade com as normas
- Caseware Cloud com Colaboração com o cliente
- Caseware SQM Gestão da Qualidade baseada no risco

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

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



Artigo - Gestão

Relato de sustentabilidade: prática discursiva e processo de legitimação

Fátima Araújo, PhD | Docente na Universidade Lusíada, investigadora no COMEGI e no CEPESE



Introdução

A informação das demonstrações financeiras tem tradicionalmente constituído a base de vários sistemas de avaliação do desempenho, mas a sua utilidade é contestada.

Atualmente, o sucesso da empresa já não é medido apenas por indicadores de desempenho financeiro, mas também pelas suas relações com clientes, empregados e outras partes interessadas, bem como pelo seu impacto na natureza e na sociedade.

Nos termos do Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de julho, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2014/95/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014, que altera a Diretiva 2013/34/UE, no que se refere à divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas e grupos, considera que “a responsabilidade social

das empresas, demonstrada através da divulgação de informações não financeiras relativas às áreas sociais, ambientais e de governo societário, contribui decisivamente para a análise do desempenho das empresas e do seu impacto na sociedade, para a identificação dos riscos de sustentabilidade das mesmas e para o reforço da confiança dos investidores e dos consumidores”.

Comungando estes fatores, sem crescimento económico e desenvolvimento social, não é possível assegurar a sustentabilidade ambiental. Por isso, hoje é quase impensável não refletir sobre a responsabilidade social da empresa (RSE), pois este conceito está cada vez mais integrado nos novos modelos de governança. Para se diferenciarem dos seus concorrentes, entre outras razões, as empresas vêem a RSE como uma oportunidade de crescimento e melhoria da sua reputação.

As empresas socialmente responsáveis podem ser agentes de uma nova cultura, de uma mudança social e ambiental, produzindo valor para todos. Uma estratégia de RSE tem múltiplas vantagens, tanto para a empresa que a implementa, como para a sociedade em que se insere.

Consequentemente, a divulgação da RSE é um assunto extremamente sensível e complexo. Quando se evoca uma divulgação responsável, trata-se, antes do mais, de uma comunicação institucional que visa apoiar e divulgar as ações da empresa visíveis e avaliáveis pelos *stakeholders*.

Por outro lado, a necessidade de confiança sobressai-se na sociedade atual. O controlo e a verificação podem ser ferramentas para alcançar essa confiança. De facto, as expectativas da sociedade em termos de transparência, confiança e fiabilidade da informação aumentaram e sentiu-se a necessidade de verificação. A auditoria, que é uma forma particular de controlar, permite satisfazer esta necessidade.

A Diretiva 2022/2464/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022, sobre o relato de sustentabilidade das empresas (CSRD - Corporate Sustainability Reporting Directive), exige a publicação das informações de sustentabilidade como parte integrante dos relatórios de gestão, em formato digital e determina que devem ser sujeitas a uma verificação externa, por terceira parte ou auditoria de garantia de fiabilidade.

Responsabilidade social da empresa e desenvolvimento sustentável

A RSE expressa uma moralidade fundamental na forma como uma empresa se comporta em relação à sociedade (Bowen, 1953). A ideia de RSE ganhou força com a publicação do livro "Social Responsibilities of the Businessman" de Howard Rothmann Bowen, em 1953. Desde então, a responsabilidade social da empresa tem estado no centro do discurso de decisores políticos, académicos e profissionais. O desenvolvimento sustentável é o porvir do nosso mundo. As empresas são centros vitais de poder e de decisão e a sua ação afeta a vida dos cidadãos em várias áreas: saúde, emprego, educação, entre outras. Daí, decorre o desígnio de que as empresas respondem pelas consequências dos seus atos para além da esfera financeira, de perdas e lucros.



Hoje em dia, cada vez mais, os cidadãos consideram que o papel das empresas já não é o de ter lucro ao vender produtos, mas sim a forma de o obter, tendo um impacto positivo no mundo. Por outras palavras, recorrem a empresas que sejam responsáveis, que criem valor partilhado. De igual modo, a nível interno, cada vez mais os empregados estão a pedir ao seu empregador um emprego significativo no seu envolvimento, isto é, querem sentir que estão a contribuir para um mundo mais justo e mais ecológico. A empresa no futuro terá, portanto, de ser expressiva e saber, também, dar sentido ao seu trabalho.

Mas os desafios colocados pelo aquecimento global, os efeitos da pandemia Covid-19 e a guerra na Ucrânia, ainda deixam espaço para uma atividade económica que não é sustentável e responsável? Forçada a ter em conta este novo paradigma para enfrentar o mundo que se avizinha, a empresa está a reinventar-se. As abordagens lucrativas e a procura constante de desempenho extrafinanceiro estão gradualmente a dar lugar a responsabilidades sociais e ambientais.

As preocupações sociais e ambientais estão no centro da responsabilidade social das empresas. A produção de bens e/ou serviços pode ter impactos negativos no planeta, tais como a destruição da biodiversidade ou a contribuição para as alterações climáticas, através da emissão de gases com efeito de estufa. Relativamente a este aspeto, a missão da responsabilidade social das empresas é melhorar a utilização eficiente e sustentável dos recursos naturais, promover a biodiversidade, gerir e reciclar os resíduos. Em termos concretos, a empresa deve fabricar produtos e serviços ecológicos, implementar a reciclagem, estabelecer programas para reduzir os resíduos, desenvolver planos para diminuir o consumo de energia ou as emissões de gases com efeito de estufa, utilizar as tecnologias mais limpas, criar planos para deslocar os empregados dentro da empresa, etc. As empresas empenhadas numa abordagem de RSE podem também fornecer produtos e/ou serviços que permitam a outras empresas ou indivíduos, reduzir o seu consumo de energia.

Além de melhorar a reputação da empresa, as práticas a favor do ambiente trazem benefícios financeiros significativos para a empresa, ligados à poupança de energia, água, materiais, custos de produção e resíduos...

A RSE tem vindo progressivamente a ganhar importância dentro das organizações, de tal forma que estão agora a colocá-la no centro do seu modelo de criação de valor. Trata-se de uma nova cultura empresarial que permite à organização diferenciar-se dos seus concorrentes, mas também desenvolver um sentido de pertença entre os seus empregados. Os elementos que compõem a sua identidade, o seu espírito, os seus valores, o seu funcionamento definem o carácter e a personalidade da empresa, e têm impacto na sua reputação e eficiência.

Uma empresa decide adotar um comportamento em relação à RSE, também porque enfrenta várias pressões dos diversos *stakeholders*. As pressões internas de uma empresa decorrem de uma certa capacidade de atrair e reter funcionários. As empresas devem desenvolver uma política de fidelização se pretendem ser empregadores de escolha, gerando uma certa moral e orgulho por parte da equipa. A empresa terá, portanto, que ser flexível e adotar a gestão da diversidade se quiser obter o melhor valor dos empregados. Mas adotar um comportamento de responsabilidade social significa outrossim responder à necessidade de maximizar os objetivos da empresa através da sua rentabilidade, sempre em benefício do acionista e dos demais investidores. As pressões comerciais podem ser geradas pelos parceiros

com os quais terá de manter as melhores relações possíveis. Daí decorre a aceitação da comunidade, a imagem de marca ou a reputação da empresa, a atração de fundos de investimento socialmente responsáveis bem como a vantagem competitiva das boas práticas socioambientais. O ambiente externo da empresa propicia igualmente muitas pressões. Os consumidores, clientes e outros grupos de interesse podem motivar a empresa, a mudar o seu comportamento e a implementar uma agenda de RSE. De facto, podemos observar uma procura crescente por padrões mais elevados de ética, governança e de responsabilidade socioambiental. Por fim, as pressões institucionais, quer coercitivas, normativas ou de natureza mimética, são também cada vez mais intensas. A empresa deve cumprir os padrões dominantes estabelecidos. A observância destes domínios, confere identidade cultural às empresas, contribuindo para a sua credibilidade e influência nas questões de sustentabilidade.

Relato de sustentabilidade

A divulgação da RSE resulta em vantagem competitiva para a empresa, permitindo:

- Uma resposta favorável às pressões dos grupos sociais;
- Maior satisfação e fidelização dos clientes;
- Estabilidade social e política acrescida;
- Maior motivação e produtividade dos trabalhadores;
- Vantagem comparativa no espaço do mercado dos consumidores sensíveis às questões sociais;
- Melhor reputação da empresa, marca e produtos.

Todavia, a heterogeneidade dos grupos de interesse representa um desafio para as empresas, na medida em que todos têm necessidades específicas de informação. Os instrumentos de divulgação da RSE são tão diversos pelo que se torna útil organizar a sua tipologia. Vários autores (Míguez et al., 2023; Araújo, 2015; Duong & Robert-Demontrond, 2004) referem profusão de instrumentos: a publicidade, a autodeclaração, a comunicação fora dos *media*, os códigos de conduta, a etiquetagem social, o relatório social, relatório ambiental, relatório de sustentabilidade, entre outros.

Neste âmbito, o relatório é uma parte integrante de uma organização e, para além de outras vantagens internas e externas, a Comunicação de Desenvolvimento Sustentável apresenta vários benefícios (Quadro 1):

Quadro 1 - Benefícios da comunicação de desenvolvimento sustentável

Benefícios da Comunicação de Desenvolvimento Sustentável (CDS)	
Criar valor financeiro	A CDS tende indiretamente a refletir a capacidade e rapidez das empresas melhorarem o valor a longo prazo do acionista com os seus ativos intangíveis.
Atrair capital a longo prazo e condições de financiamento favoráveis	A CDS ajuda a atrair os acionistas «pacientes», com horizontes de longo prazo e pode ajudar a justificar prémios de baixo risco com empresas financeiras e seguradoras.
Consciencializar, motivar, solidarizar os colaboradores e atrair talentos	A CDS pode ajudar a demonstrar que a empresa respeita os seus valores e princípios, relacionados com as questões ambientais e sociais, tanto internamente como no mercado de trabalho.
Melhorar os sistemas de gestão	A CDS pode encorajar e facilitar a implementação de sistemas de gestão mais rigorosos e fiáveis, para melhorar a gestão dos impactos ambientais, económicos e sociais. Em resumo, pode conduzir à recolha de dados corretos.
Consciencialização do risco	A CDS pode refletir o modo como a empresa gere o risco.
Encorajar a inovação	A CDS pode estimular o pensamento e o desempenho inovadores, ajudando a empresa a manter-se competitiva.
Melhoria contínua	A CDS favorece a melhoria e a aprendizagem contínuas. A comunicação estimula a gestão de topo a tomar medidas progressivas, que serão divulgadas no ano seguinte.
Manter a licença para operar	A CDS proporciona uma base sólida para o diálogo e discussão com as partes interessadas, contribuindo, assim, para manter ou reforçar a licença de operar.
Melhorar a reputação	A CDS ajuda a construir a reputação, que, a longo prazo, contribuirá para um crescimento do valor da marca, da quota de mercado e da fidelização do cliente. O desempenho comprova a retórica.
Transparência para os grupos de interesse	A CDS canaliza a informação pertinente para os respetivos grupos de interesse (acionistas, membros das comunidades locais, administração pública, ONGs, etc), favorecendo a visibilidade corporativa e a demonstração de transparência.

Fonte: adaptado WBCSD (2002)

Se informar bem, se houver transparência da informação, assim como uma adequada gestão referente aos indicadores sociais e ambientais, a empresa acaba por ganhar, dado que obtém vantagens competitivas sobre as empresas que não o estão a fazer. Tal como sublinha Moliner (1998), a informação é um elemento fundamental na tomada de qualquer decisão dado que permite reduzir a incerteza e o risco.

Neste contexto, os relatórios de sustentabilidade têm-se tornado, cada vez mais, uma importante ferramenta de gestão e de comunicação das práticas sociais e ambientais da empresa.

O “relato de sustentabilidade” é o relato anual das empresas referente aos impactos ambientais, sociais e de governação, bem como sobre os riscos e as oportunidades das suas atividades. Rapidamente, o termo tem vindo a substituir outros, como o de “relato não financeiro” e o de “relato ambiental, social e de governação” (EFAA, 2023).

De facto, e em virtude do desempenho não financeiro das organizações ter cada vez mais relevância para as diversas partes interessadas, nos últimos anos, no contexto europeu, o desempenho ambiental, social e de governação (ESG - Environmental, Social and Governance), tem-se caracterizado por um elevado grau de atenção por parte dos decisores políticos, profissionais e académicos sobre os efeitos relacionados com a divulgação de informação não financeira. Neste seguimento, foram efetuados diversos estudos e publicada a Diretiva 2004/109/CE e sucessivas actualizações através da Diretiva 2006/43/CE, a Diretiva 2013/34/UE, a Diretiva 2014/95/UE e o Regulamento (UE) n.º 537/2014 e a Diretiva 2022/2464/UE, no que respeita à comunicação de informações sobre a sustentabilidade das empresas.

O relato de informações sobre sustentabilidade das empresas será realizado de acordo com as normas de relato de sustentabilidade do EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Neste âmbito, a diretiva CSRD, proporciona a transparência e a fiabilidade necessárias, na divulgação de informações no que diz respeito às atividades sobre o desenvolvimento sustentável.

Uma das principais questões da intervenção da Comissão Europeia é representada pelo desalinhamento teórico entre a comunicação corporativa e as ações. Também diversos autores (Saadi & Ayadi, 2023; Sysoieva *et al.*, 2023; Djekidel *et al.*, 2021; Boiral *et al.*, 2020; Gillet-Monjarret *et al.*, 2015; Hodge *et al.*, 2009; Quairel, 2004) destacaram o papel da auditoria externa sob o posto de vista teórico, jurídico e prático, como um mecanismo importante para a criação de confiança entre as partes interessadas e a empresa. De igual modo, Al-Shaer & Zaman (2018) refere que as preocupações com a credibilidade dos relatórios de sustentabilidade podem ser mitigadas por meio da verificação.

Neste contexto, de forma a evitar o greenwashing, que acaba por prejudicar os negócios (Baviera-Puig *et al.*, 2014; Laine *et al.*, 2021), foi introduzido na CSRD um requisito geral de garantia de fiabilidade em toda a UE para informações de sustentabilidade relatadas. Assim, o relato de sustentabilidade das organizações abrangidas pela CSRD deve ser sujeito a uma verificação por terceira parte, ou auditoria de garantia de fiabilidade. São estabelecidas pela Comissão Europeia normas de garantia de fiabilidade a serem aplicadas pelos auditores, existindo dois níveis de garantia de fiabilidade: i) Garantia de fiabilidade limitada - a informação é testada por uma amostragem limitada; ii) Garantia de fiabilidade razoável - implica procedimentos exaustivos, incluindo a análise dos controlos internos da organização e testes substantivos. Para o efeito, a Comissão considera que se deve ponderar uma abordagem progressiva para melhorar o nível de garantia exigido para as informações sobre sustentabilidade, começando pela garantia de fiabilidade limitada.

De forma a fazer face a estas novas imposições, os Revisores Oficiais de Contas deparam-se com novos desafios e oportunidades, quer em termos de formação profissional, quer de novas áreas de negócio.

Os Revisores Oficiais de Contas ou as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas que realizam a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade deverão ter um elevado nível de conhecimentos técnicos e especializados no domínio da sustentabilidade. De salientar que os Revisores Oficiais de Contas deverão ter uma formação prática de, pelo menos, oito meses no domínio da garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade anual ou a nível consolidado ou de outros serviços relacionados com a sustentabilidade, tendo em conta a experiência profissional anterior. Importa ressaltar que esses requisitos só deverão ser exigidos aos Revisores Oficiais de Contas que realizam a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade. Neste seguimento, estão previstas na Diretiva 2022/2464/UE, as várias situações e requisitos para a realização da garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade ou em serviços relacionados com a sustentabilidade. Assim,

- Aqueles que já tenham sido aprovados ou reconhecidos num Estado-Membro deverão continuar a ser autorizados a realizar a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade.
- De igual forma, os Estados-Membros deverão assegurar que as pessoas singulares relativamente às quais, à data de aplicação dos requisitos para a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade estabelecidos pela diretiva CSRD, esteja a decorrer o processo de aprovação, não estejam sujeitas a esses requisitos, desde que o processo seja concluído nos dois anos seguintes.

- No entanto, os Estados-Membros deverão, contudo, assegurar que os Revisores Oficiais de Contas que tenham sido aprovados no prazo de dois anos a contar da data de aplicação dos novos requisitos e que pretendam realizar a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade adquirem os conhecimentos necessários em matéria de relato de sustentabilidade e de garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade através de formação profissional contínua.

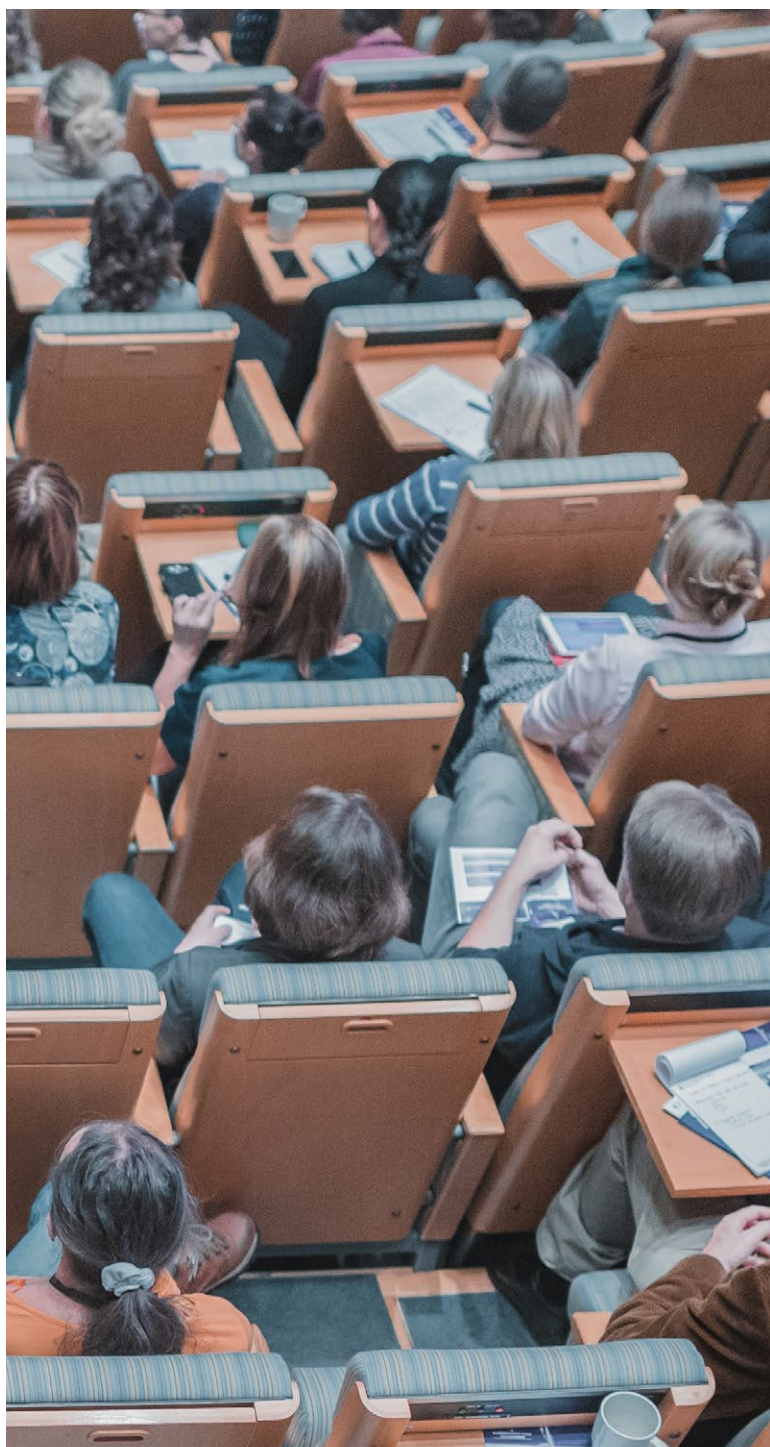
- Por outro lado, as pessoas singulares que decidam obter aprovação apenas como Revisores Oficiais de Contas para efeitos de revisão legal de contas deverão poder decidir, num momento posterior, obter qualificação também para efeitos da garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade. Para tal, essas pessoas singulares deverão cumprir os requisitos necessários estabelecidos pelos Estados-Membros para assegurar que também possuem o nível necessário de conhecimentos teóricos sobre matérias pertinentes para a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade e a capacidade de aplicar esses conhecimentos na prática.

“

Urge, assim, a necessidade de promover e de obter conhecimentos sobre o relato de sustentabilidade e de garantia de fiabilidade desse relato, através de formação contínua...

Urge, assim, a necessidade de promover e de obter conhecimentos sobre o relato de sustentabilidade e de garantia de fiabilidade desse relato, através de formação contínua, que deve abranger, as seguintes matérias: requisitos legais e normas relativos à elaboração do relato de sustentabilidade anual e a nível consolidado; análise de sustentabilidade; processos relativos ao dever de diligência no que respeita a questões de sustentabilidade; requisitos legais e normas de garantia de fiabilidade relativos ao relato de sustentabilidade.

Em resumo, o diploma aborda assuntos diversos sobre o relato de sustentabilidade, assim como as exigências e requisitos para os Revisores Oficiais de Contas que desejam obter qualificações na garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade, incluindo formação, conhecimentos especializados e documentação adequada, destacando a importância de garantir a coerência e a competência técnica dos ROC na área da sustentabilidade, pelo que se aconselha uma leitura atenta à Diretiva 2022/2464/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de dezembro de 2022.



Conclusão

Num mundo enfraquecido pelas alterações climáticas, pela crise pandémica e pela guerra, mas, por outro lado, cada vez mais interligado, o compromisso social e ambiental deixa de ser um travão à atividade económica e torna-se, pelo contrário, um vetor de crescimento e de oportunidades. Porque tal compromisso prova a extensão da visão da estratégia de uma empresa - tranquilizadora para os acionistas e investidores - mas também porque as fontes de valor são reais: tecnologia verde, *ecodesign*, *upcycling*...

Deste modo, perante a crise da sociedade do "crescimento", a sustentabilidade é uma emergência. O conceito de desenvolvimento sustentável, determinado pelos três pilares fundamentais (económico, social e ambiental) que estão intrinsecamente interligados, tem o propósito de alcançar uma sociedade moderna e equilibrada, capaz de gerar emprego e riqueza, respeitando, em simultâneo, a natureza e os direitos humanos.

Se bem preparada e conduzida, a implementação de uma abordagem de RSE e de desenvolvimento sustentável representa um eixo estratégico para a empresa. A melhoria do desempenho socioambiental das empresas tem captado uma atenção progressiva dos *stakeholders*, devido a uma maior consciencialização das organizações e da sociedade, pela importância de criar valor através de práticas empresariais centradas na realização dos ODS (Ibáñez-Forés, V. et al., 2023).

Consequentemente, as empresas estão cada vez mais interessadas em relatar os seus compromissos e as suas ações de ESG (Márquez et al., 2023; Míguez et al., 2013; Farinós, 2017; Bonsón & Bednárová, 2015; Galego-Álvarez et al. 2014; Font et al., 2012; Schönborn et al., 2019) no sentido de que isso pode também ajudar a melhorar a sua reputação e marca (Islam, 2021; de Grosbois, 2012).

Porém, esses relatórios serão de qualidade se forem extraídos de dados completos, precisos e pertinentes. Serão confiáveis, se forem comparáveis e verificados por entidades acreditadas.

A normalização e a certificação permitem oferecer um serviço de práticas reconhecidas para o desenvolvimento de demonstrações não financeiras, à semelhança das demonstrações financeiras. Neste sentido, a informação proporcionada no relato de sustentabilidade é útil para os *stakeholders* dado que permite a compreensibilidade e a comparabilidade, é fiável e relevante para a tomada de decisões.

Os profissionais da área de Contabilidade realizam, assim, as suas atividades utilizando especificações técnicas claramente definidas, ou seja a implementação de sistemas de elaboração e de verificação da conformidade com a credibilidade necessária para que a qualidade do relato de sustentabilidade seja reconhecida.



...na observância da diretiva CSRD é expectável uma área de negócio próspera para os profissionais de Contabilidade.

A Diretiva 2022/2464/UE sobre o relato de sustentabilidade das empresas destina-se a revisar e a fortalecer as regras introduzidas pela diretiva 2014/95/UE sobre a divulgação de informações não financeiras, promovendo informações de sustentabilidade relevantes, comparáveis, confiáveis e acessíveis para investidores e partes interessadas. A verificação externa desta informação é ainda voluntária, tornando-se obrigatória com a entrada em vigor da CSRD. Esta diretiva será aplicada de forma faseada:

- Nas empresas já sujeitas à Diretiva 2014/95/UE, na comunicação de informações em 2025 sobre o exercício financeiro de 2024;
- Nas grandes empresas que não estão atualmente sujeitas à Diretiva 2014/95/UE, na sua comunicação de informações em 2026 sobre o exercício financeiro de 2025;
- Nas PME's cotadas (com exceção das microempresas), instituições de crédito de pequena dimensão e não complexas e empresas de seguros cativas, na comunicação de informações em 2027 sobre o exercício financeiro de 2026;
- Nas empresas de países terceiros com um volume de negócios líquido superior a 150 milhões de euros na UE, caso tenham pelo menos uma filial ou sucursal na UE que exceda determinados limiares, na comunicação de informações em 2029 sobre o exercício financeiro de 2028.

Pelo exposto, constata-se que a CSRD abrange um conjunto mais amplo de grandes empresas, bem como as PME's cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado na União Europeia, que serão agora obrigadas a relatar sobre a sustentabilidade.

De salientar ainda o elevado nível de conhecimentos técnicos e especializados, no domínio da sustentabilidade, exigido aos ROC para a garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade.

Neste âmbito, e na observância da diretiva CSRD é expectável uma área de negócio próspera para os profissionais de Contabilidade.

Referências Bibliográficas

- Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business strategy and the environment*, 27(7), 973-986.
- Araújo, F. (2015). O (re)conhecimento e a divulgação de Intangíveis: o caso da Responsabilidade Social da Empresa. *Tese de Doutoramento*, Universidade de Santiago de Compostela, Espanha.
- Baviera-Puig, A., García-Martínez, G., & Gómez-Navarro, T. (2014). Propuesta metodológica mediante ANP para la evaluación de las memorias de sostenibilidad del sector agroalimentario español. *Economía Agraria y Recursos Naturales*, 14(1380-2016-115463), 81-101.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334.
- Bonsón, E., & Bednárová, M. (2015). CSR reporting practices of Eurozone companies. *Revista de Contabilidad*, 18(2), 182-193.
- Bowen, H. (1953). *Social responsibilities of the businessman*, 1. ed., New York: Harper
- COM – Comissão Europeia (2004). Diretiva 2004/109/CE de 15 de dezembro de 2004, harmonização dos requisitos de transparência no que se refere às informações respeitantes aos emitentes cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado e que altera a Directiva 2001/34/CE. [data de consulta: 22-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004L0109>]
- COM – Comissão Europeia (2006). Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio de 2006, revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho. [data de consulta: 22-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=nl>]
- COM – Comissão Europeia (2013). Diretiva 2013/34/UE de 26 de junho de 2013, demonstrações financeiras anuais, demonstrações financeiras consolidadas e relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho. [data de consulta: 22-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>]
- COM – Comissão Europeia (2014). Diretiva 2014/95/UE de 22 de outubro, alteração da Diretiva 2013/34/UE no que se refere à divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas e grupos Texto relevante para efeitos do EEE. [data de consulta: 22-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>]
- COM – Comissão Europeia (2014): REGULAMENTO (UE) n.º 537/2014 de 16 de abril de 2014, requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão. [data de consulta: 22-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=BG>]
- COM – Comissão Europeia (2022). Diretiva (UE) 2022/2464 de 14 de dezembro de 2022, relato de sustentabilidade das empresas. [data de consulta: 27-05-2023. Endereço: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464&qid=1671528144153>].
- De Grosbois, D. (2012). Corporate social responsibility reporting by the global hotel industry: Commitment, initiatives and performance. *International Journal of Hospitality Management*, 31(3), 896-905.
- Djekidel, Y., Boudjelal, A., & Abdelkader, B. (2021). Contribution de l'audit financier à la bonne gouvernance des entreprises. *Dirassat Journal Economic Issue*, 12(2), 477-490.
- Duong, Q. L., & Robert-Demontrond, P. (2004). Intégration de la responsabilité sociale dans la gestion de l'entreprise: enjeux et perspectives. In *Colloque CIDEGEF "Le management face à l'environnement culturel"*.
- EFAA (2023) Relato de Sustentabilidade De que forma os Contabilistas Certificados podem reforçar as suas competências no apoio às PMEs.
- Farinós, J. M. (2017). Sustainability as an object of corporate social responsibility. *VITRUVIO-International Journal of Architectural Technology and Sustainability*, 2(1), 13-22.
- Font, X., Walmsley, A., Cogotti, S., McCombes, L., & Häusler, N. (2012). Corporate social responsibility: The disclosure–performance gap. *Tourism Management*, 33(6), 1544-1553.
- Galego-Álvarez, I., Formigoni, H., & Antunes, M. T. P. (2014). Corporate social responsibility practices at Brazilian firms. *Revista de Administração de Empresas*, 54, 12-27.
- Gillet-Monjarret, C., Martinez, I., & Rivière-Giordano, G. (2015, May). La perception des commissaires aux comptes français sur la vérification sociétale: une expérimentation. In *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible* (pp. cd-rom).
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194.
- Ibáñez-Forés, V., Martínez-Sánchez, V., Valls-Val, K., & Bovea, M. D. (2023). How do organisations communicate aspects related to their social performance? A proposed set of indicators and metrics for sustainability reporting. *Sustainable Production and Consumption*, 35, 157-172.
- Islam, T., Islam, R., Pitafi, A. H., Xiaobei, L., Rehmani, M., Irfan, M., & Mubarak, M. S. (2021). The impact of corporate social responsibility on customer loyalty: The mediating role of corporate reputation, customer satisfaction, and trust. *Sustainable Production and Consumption*, 25, 123-135.
- Laine, M., Tregidga, H & Unerman, J. (2021) "Sustainability Accounting and Accountability", Edition3, Routledge, Nova York.
- Márquez, F. O. S., Danvila-Del Valle, I., Serradell-López, E., & Ortiz, G. E. R. (2023). Collective Social Responsibility: An extended three-dimensional model of Corporate Social Responsibility for contemporary society. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, (107), 259-288.
- Míguez, J. L., Rivo-López, E., Porteiro, J., & Pérez-Orozco, R. (2023). Selection of non-financial sustainability indicators as key elements for multi-criteria analysis of hotel chains. *Sustainable Production and Consumption*, 35, 495-508.
- Míguez, J. L., Rivo-López, E., Porteiro, J., & Pérez-Orozco, R. (2023). Selection of non-financial sustainability indicators as key elements for multi-criteria analysis of hotel chains. *Sustainable Production and Consumption*, 35, 495-508.
- Moliner, M. A. (1998): *Marketing social: La gestion de las causas sociales*. Madrid: ESIC editorial.
- Moliner, M. A. (1998): *Marketing social: La gestion de las causas sociales*. Madrid: ESIC editorial.
- Portugal, Decreto-Lei n.º 89/2017, de 28 de julho, "Divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por grandes empresas e grupos, transpondo a Diretiva 2014/95/UE", Diário da República n.º 145/2017, Série I de 2017-07-28, páginas 4267 – 4271.
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 123-146.

Quairel, F. (2004). Responsable mais pas comptable: analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 10(1), 7-36.

Saadi, D., & Ayadi, A. (2023). L'audit externe, missions, responsabilités et mécanisme, pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise External audit, missions, responsibilities and mechanism, to strengthen trust between partners and company management. *Revue Académique des Etudes Sociales et Humaines Vol*, 15(01), 573-590.

Schönborn, G., Berlin, C., Pinzone, M., Hanisch, C., Georgoulas, K., & Lanz, M. (2019). Why social sustainability counts: The impact of corporate social sustainability culture on financial success. *Sustainable Production and Consumption*, 17, 1-10.

Sysoieva, I., Pozniakovska, N., Mikluha, O., Pukas, A., & Roleders, V. (2023). Social audit as a tool of civil society aimed at ensuring the sustainability. In *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science* (Vol. 1126, No. 1, p. 012031). IOP Publishing.

WBCSD (2002): *World Business Council for Sustainable Development / Comunicar o desenvolvimento sustentável: encontrar o equilíbrio*. Lisboa: Conselho Empresarial para o Desenvolvimento Sustentável BCSD Portugal.



IDEA 12 já chegou!

Novo desenho e experiência

A potência do híbrido

Ações inteligentes e integradas

Integração melhorada com Working Papers

PODEROSA ANÁLISE DE DADOS PARA AUDITORIA
NA ERA DIGITAL

Distribuidor em Portugal

JDF
análise e controlo de dados, lda.

 caseware

Contacte-nos:

Tlm: 96 33 85 161

email: geral@jdf-dados.pt

www.jdf-dados.pt

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

Lazer

Momento de Leitura

Extrato de “The Future We Choose: The Stubborn Optimist’s Guide to the Climate Crisis” (Edition 2021); Christiana Figueres, Tom Rivett-Carnac; Manilla Press, London.

“Denying climate change is tantamount to saying you don’t believe in gravity. The science of climate change is not a belief, a religion, or a political ideology. It presents the facts that are measurable and verifiable. Just as gravity exerts its force on all of us, whether we believe in it or not, climate change is already affecting us all no matter where we were born or where we live.”

(...)

“We can no longer afford to assume that addressing climate change is the sole responsibility of national or local governments, or corporations or individuals. This is an everyone-everywhere mission in which we all must individually and collectively assume responsibility.”

(...)

“The planet will survive, in changed form no doubt, but it will survive. The question is whether we will be here to witness it.”

Formação Contínua



A formação contínua é um aspeto fundamental para a atualização de conhecimentos das matérias relacionadas com o trabalho do Revisor, cujos efeitos terão, certamente, impacto na qualidade dos serviços que prestamos.

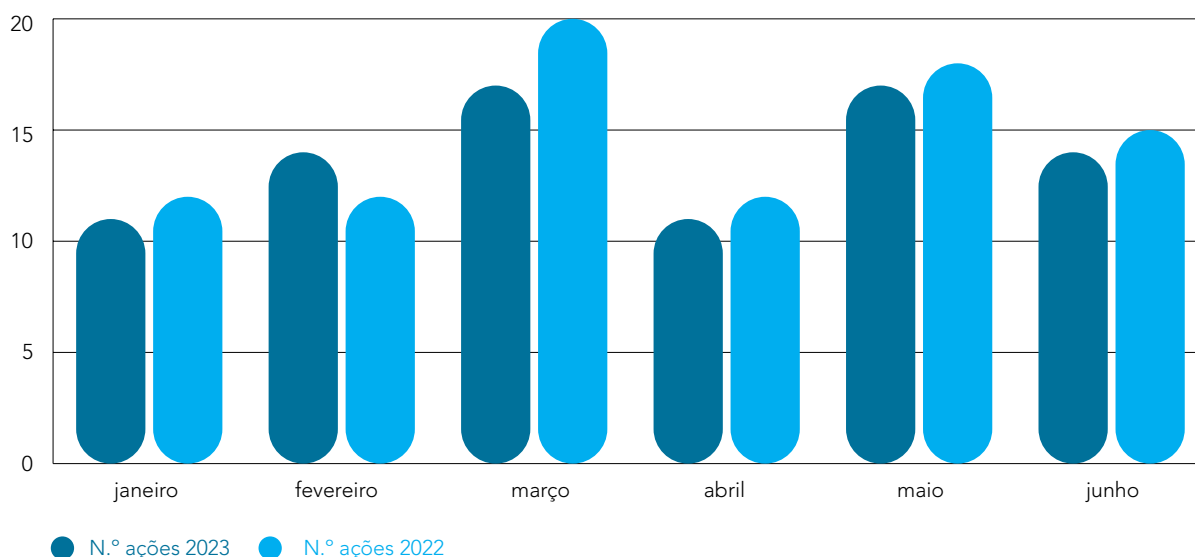
O desenvolvimento profissional do Revisor implica uma ampliação de conhecimentos e de habilitações específicas, pelo que a formação continua procura abordar todas as temáticas que se consideram relevantes.

Neste segundo trimestre do ano iniciámos o curso sobre as Normas Internacionais de Auditoria, o qual se organizado em 6 sessões, de acordo com os seguintes temas: i) Aspetos Gerais de Auditoria, ii) Planeamento de Auditoria, iii) Materialidade e Resposta aos Riscos, iv) Prova de Auditoria I, v) Prova de Auditoria II e vi) Conclusões de Auditoria e Relato.

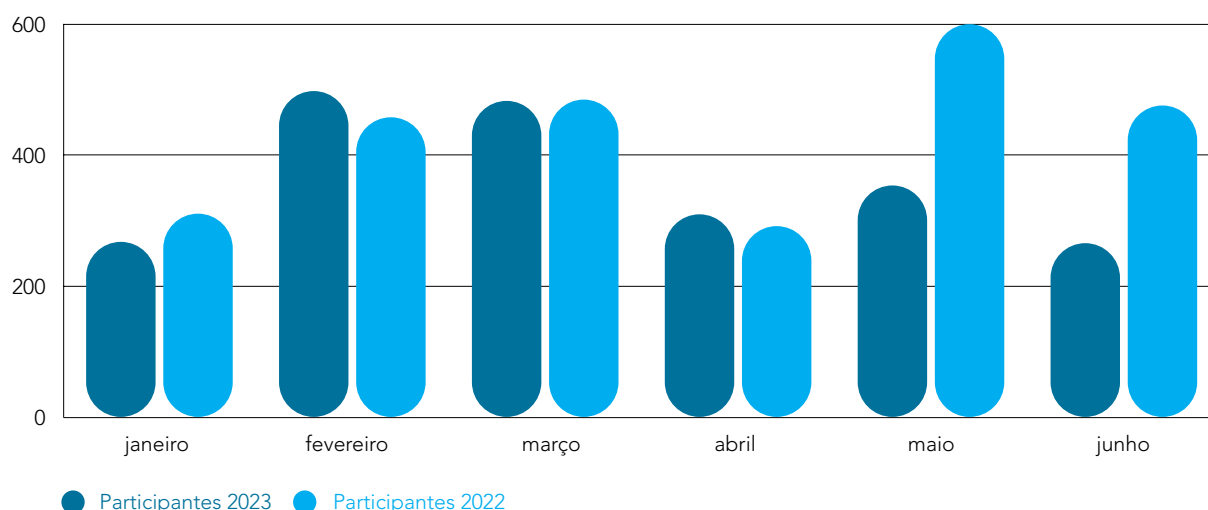
Foram também realizadas diversas ações de formação em matérias de instrumentos financeiros, com o objeto de habilitar os auditores do conhecimento necessário para formar a sua opinião sobre os principais parâmetros da sua contabilização.

Fazendo um balanço da formação continua neste primeiro semestre, apresentamos de seguida, em gráfico, os principais indicadores:

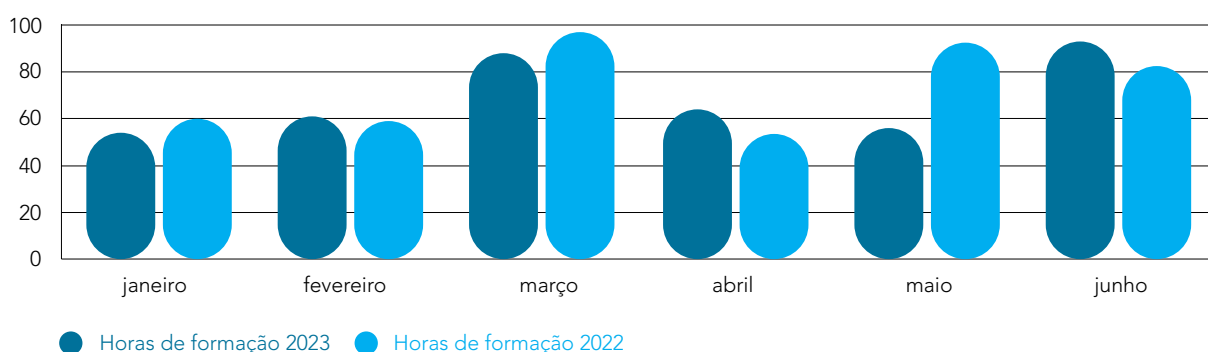
Número de Ações:



Até junho, e comparativamente com o primeiro semestre do ano de 2022, realizaram-se menos 5 sessões de formação.

Número de participantes:

Face a junho de 2022, o número de participantes teve uma variação negativa de 443 participantes, já que em 2022 assistiram às nossas sessões 2.616 formandos e em 2023 cerca de 2.173 participantes. Quanto ao número de horas de formação, neste primeiro semestre foram ministradas 416 horas, menos 28 horas face a junho de 2022.

Horas de formação:

Neste segundo trimestre também divulgámos a abertura das Academias OROC, este ano com turmas para a categoria de *Managers*. A aposta na formação dos profissionais que colaboram com os Revisores Oficiais de Contas é uma das prioridades da OROC, como garante da melhoria na qualidade dos trabalhos de auditoria. Assim, disponibilizamos aos nossos membros formação específica para as categorias de *Manager* (novidade este ano), *Senior* e *Auditor Júnior*. Esta iniciativa ocorrerá entre os meses de setembro e outubro, encontrando-se as inscrições a decorrer.

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

Deixamos, no entanto, o mapa com o plano de formação relativa a este trimestre. As informações relativas às ações de formação a decorrer podem ser consultadas no nosso site.

Mapas de Formação

AUDITORIA	ABRIL	MAIO	JUNHO
Auditoria - ISAs			
Sessão 1 - Aspetos gerais de auditoria			●
Sessão 2 - Planeamento de auditoria			●
Sessão 3 - Materialidade e resposta ao risco			●
Sessão 4 - Prova de auditoria I			●
Auditoria de grupos (ISA 600)	●		
Abordagem Auditoria nas administrações públicas	●		
Auditoria e continuidade das operações		●	
Processo de aceitação de clientes			●
Auditoria - ISAE, ISRS, ISRM			
Trabalhos de garantia de fiabilidade (ISAE 3000) e procedimentos acordados (ISRS 4400)		●	
Auditoria - Sistemas de informação			
Auditoria IT	●		
Auditoria - Análise de Dados			
Excel - Construção de Dashboards			●
Auditoria - Qualidade e Organização			
O sistema de gestão da qualidade (ISO 9001) nas SROC; da implementação à certificação			●
CONTABILIDADE E RELATO FINANCEIRO			
IFRS 16 - locações	●		
IFRS 17 - Contratos de Seguros		●	
Consolidação de Contas		●	
NCP 26 Contabilidade Orçamental		●	
Matérias de risco na contabilização de instrumentos financeiros			●
Valorização de derivados			●
Avaliação e Gestão de Risco de Instrumentos de Dívida			●
Gestão de risco com derivados			●
FISCALIDADE			
Operações intracomunitárias com alterações às vendas à distância e às vendas à consignação	●		
Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)	●		
Regras de Localização das Prestações de Serviços Intracomunitárias art.º 6.º		●	
Apuramento do Lucro Tributável (quadro 07 do Modelo 22)		●	
IVA nas operações imobiliárias		●	
Fiscalidade internacional das pessoas coletivas			
Organização documental dos preços de transferência			●
DIREITO			
Quadro Normativo do Controlo Interno - Aviso n.º 3/2020	●		
Due Diligence Financeira, Fiscal e Legal	●		
PER/PEVE	●		
Código das Sociedades Comerciais			●
OUTRAS MATÉRIAS			
Avaliação de Empresas	●		
Power Query para Excel e Power BI – Nível 1	●		
Power Query para Excel e Power BI – Nível 2		●	
Introdução ao Power BI - Construção de Dashboards		●	
Agenda do trabalho digno		●	
Ética Profissional e Independência (revisão dos principais conceitos)			●
Comissões de auditoria e os outros órgãos de fiscalização		●	
Fit and Proper - Banco de Portugal, Banco Central Europeu e CMVM			●



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC é um fator de confiança do mercado e visa proteger o interesse público

*O ROC avalia riscos, promove a legalidade
e ajuda a encontrar soluções*

 @OrdemROC

 ordem_revisores_oficiaiscontas

 linkedin.com/company/ordem-
dos-revisores-oficiais-de-contas

 www.roc.pt

SEDE:

Rua do Salitre n.º 51

1250-198 Lisboa

T 213 536 158 | 213 536 149

SERVIÇOS REGIONAIS DO NORTE:

Avenida da Boavista n.º 3477/3521, 2.º

4100-139 Porto

T 226 168 117 | 226 102 158

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

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

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

SIPTA Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

O SOFTWARE PORTUGUÊS DE AUDITORIA

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

ONLINE E INTEGRADO

- Possibilidade de **todas as equipas trabalharem à distância** em **qualquer computador** ou **dispositivo móvel** sem perda de informação e gastos desnecessários de tempo.

TODAS AS ETAPAS DA AUDITORIA

- Questionários e programa de trabalho **totalmente configuráveis**.

MAPAS DE TRABALHO

- Automáticos, diversificados e dinâmicos.

AMOSTRAGEM INTEGRADA

- Com recursos às técnicas mais adaptadas à **auditoria**;
- **Extrapolção**.

APP SIPTA MOBILE

- Inovação na recolha de evidência com o seu **smartphone / tablet**.

PLATAFORMA DE CIRCULARIZAÇÃO INTEGRADA

- Respostas automáticas nos processos;
- **Utilização ilimitada**, sem custos adicionais;
- Conversão de respostas em moeda estrangeira.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E RÁCIOS

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

GESTÃO DA QUALIDADE (ISQM)

- Processo de gestão da qualidade integrado;
- Avaliação do risco da firma;
- Interação e comunicações dos responsáveis.

INTERAÇÃO COM A ENTIDADE ÁUDITADA

- Comunicações e Pedidos de Elementos.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

- **Recolha Automática** de Elementos Fiscais.

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

Peça a sua demonstração em:

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

Desenvolvido por:

 **WIS4**
Web Integrated Systems, Lda

