



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

CAPÍTULO 1

O Governo das Sociedades e o papel da auditoria

Auditoria · Licenciaturas em Gestão, Economia e MAEG

Pedro Roque

Roteiro do capítulo

- | | | |
|------------|--|---|
| 1.1 | Caraterização do tecido empresarial português | Dimensão das empresas em Portugal e critérios de classificação. |
| — | O Governo das Sociedades | Fontes, conceitos, evolução da fiscalização, órgãos e entidades de interesse público. |
| 1.2 | O dever de prestar contas | O artigo 65.º do CSC, os objetivos do auditor e o relatório de gestão. |
| 1.3 | Relato financeiro e asserções | Código dos Valores Mobiliários, referenciais contabilísticos e asserções das DF. |
| 1.4 | A atividade de auditoria | Atos próprios dos ROC, revisão legal e revisão voluntária. |
| 1.5 | Relato financeiro fraudulento | Erro e fraude, tipos de fraude e a responsabilidade do auditor. |
| 1.6 | Diferenças de expetativa | O que a sociedade espera do auditor e o que o auditor faz. |

1.1

Caraterização do tecido empresarial português português

Dimensão das empresas em Portugal e critérios de classificação.

Empresas por escalão de volume de negócios

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira — Estatísticas do IRC

Volume de negócios	2018	%	2019	%
Desconhecido	26 071	5,3	25 835	5,1
= 0	98 685	20,0	99 217	19,4
[1 – 150 000[	220 870	44,8	230 278	45,1
[150 000 – 500 000[	83 283	16,9	87 480	17,1
[500 000 – 1 000 000[	27 226	5,5	28 742	5,6
[1 000 000 – 1 500 000[	10 895	2,2	11 320	2,2
[1 500 000 – 2 500 000[	9 371	1,9	10 004	2,0
[2 500 000 – 5 000 000[	7 649	1,6	8 001	1,6
[5 000 000 – 12 500 000[	5 148	1,0	5 414	1,1
[12 500 000 – 25 000 000[	1 870	0,4	1 933	0,4
[25 000 000 – 75 000 000[	1 293	0,3	1 351	0,3
[75 000 000 – 250 000 000[	438	0,1	442	0,1
> 250 000 000	136	0,0	141	0,0
TOTAIS	492 935	100,0	510 158	100,0

O que estes números mostram

69,6 %

das empresas declararam, em 2019, volume de negócios nulo ou inferior a 150 000 euros.

86,7 %

não ultrapassaram os 500 000 euros de volume de negócios.

0,1 %

das empresas — 583 em 510 158 — declararam mais de 75 milhões de euros.

Consequência para a auditoria

O tecido empresarial português é esmagadoramente composto por micro e pequenas empresas. A dimensão condiciona o referencial contabilístico aplicável, a obrigatoriedade de revisão legal de contas e o modelo de fiscalização adotado — matérias tratadas nos pontos seguintes.

Declarações entregues, por tipo

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira — Estatísticas do IRC

Tipo de declaração	2018	%	2019	%
Declarações normais	439 337	89,1	452 748	88,8
De início e cessação	52 316	10,6	56 086	11,0
De grupo	658	0,1	678	0,1
Outras	624	0,1	646	0,1

As declarações de grupo — 678 em 2019 — dão a medida do universo sujeito a consolidação de contas, matéria a que respeitam os limites de dispensa limites de dispensa apresentados adiante.

Classificação das empresas

Diretiva 2013/34/UE e artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Categoria da empresa	Total do balanço	Volume de negócios	N.º de trabalhadores
Micro	$\leq 350\,000$	$\leq 700\,000$	≤ 10
Pequena	$\leq 4\,000\,000$	$\leq 8\,000\,000$	≤ 50
Média	$\leq 20\,000\,000$	$\leq 40\,000\,000$	≤ 250
Grande	$> 20\,000\,000$	$> 40\,000\,000$	> 250

A classificação em cada uma das categorias exige a verificação de dois dos três indicadores.

Limites considerados até 31 de dezembro de 2015

Categoria da empresa	Total do balanço	Vendas líquidas e outros rendimentos	N.º de trabalhadores
Micro (Lei n.º 35/2010)	$\leq 500\,000$	$\leq 500\,000$	≤ 5
Pequena	$\leq 1\,500\,000$	$\leq 3\,000\,000$	≤ 50

Comparação com o regime atual

Os limites em vigor até ao final de 2015 eram substancialmente mais baixos: o Decreto-Lei n.º 98/2015 elevou o teto das microentidades de 500 000 para microentidades de 500 000 para 350 000 euros de balanço e 700 000 euros de volume de negócios, alinhando os critérios com a Diretiva 2013/34/UE.

Classificação dos grupos de empresas

Diretiva 2013/34/UE

Categoria do grupo	Total do balanço	Volume de negócios	N.º de trabalhadores
Micro	—	—	—
Pequeno	$\leq 4\,000\,000$	$\leq 8\,000\,000$	≤ 50
Médio	$\leq 20\,000\,000$	$\leq 40\,000\,000$	≤ 250
Grande	$> 20\,000\,000$	$> 40\,000\,000$	> 250

A categoria «micro» não é aplicável aos grupos: um grupo de sociedades nunca é qualificado como microentidade.

Limites para a dispensa de consolidação

Artigo 9.º-B do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho — dois dos três limites durante dois anos consecutivos

Categoria do grupo	Total do balanço	Volume de negócios	N.º de trabalhadores
Micro	—	—	—
Pequeno	$\leq 6\,000\,000$	$\leq 12\,000\,000$	≤ 50
ESNL	$\leq 6\,000\,000$	$\leq 12\,000\,000$	≤ 50

Os limites de dispensa de consolidação são superiores aos limites de classificação do grupo: 6 milhões de euros de balanço e 12 milhões de volume de negócios, contra 4 e 8 milhões, respetivamente.

O Governo das Sociedades

Fontes, conceitos, evolução da fiscalização, órgãos e entidades de interesse público.

Fontes estrangeiras

1

Comissão Europeia

Livro Verde — O quadro da UE do governo das sociedades (2011).
(2011).

2

OCDE

Principles of Corporate Governance (1999, revisto em 2004).

3

União Europeia

Action Plan on «Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the EU», apresentado pela Comissão Europeia em maio de 2003.

4

Estados Unidos

Sarbanes-Oxley Act (SOX), de 2002.

Fontes nacionais

- Código das Sociedades Comerciais (CSC), de 1986, reformulado em 2006;
- Livro Branco sobre Corporate Governance em Portugal, IPCG, Lisboa, 2006;
- CMVM — Regulamento n.º 4/2013 (anteriores: n.os 1/2010, 1/2007, 7/2001, 11/2003, 10/2005 e 3/2006);
- Código do Instituto Português de Corporate Governance (janeiro de 2013) e a sua revisão de 2017;
- Resolução do Conselho de Ministros n.º 49/2007 — princípios de bom governo das empresas do Setor Empresarial do Estado, revogada pelo Decreto-Lei n.º 133/2013;
- Protocolo entre a CMVM e o IPCG, de 13/10/2017: revoga o Código da CMVM e põe em vigor, a partir de 1/1/2018, o Código do IPCG.

Corporate Governance: o conceito

“É o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e controladas. A estrutura da governação das sociedades especifica a distribuição de direitos e responsabilidades entre os diferentes participantes na sociedade — o conselho, os gerentes, os acionistas e outros stakeholders — e descreve as regras e procedimentos para a tomada de decisões sobre os negócios da sociedade. Fazendo isto, proporciona também a estrutura através da qual os objetivos da empresa são estabelecidos, bem como os meios de os atingir e de controlar o desempenho.”

OCDE — PRINCIPLES OF CORPORATE GOVERNANCE

Dirigir e controlar

O governo das sociedades é, antes de tudo, um sistema de direção e de controlo.

Distribuir direitos

Especifica direitos e responsabilidades entre conselho, gestores, acionistas e stakeholders.

Fixar e medir objetivos

Proporciona a estrutura para estabelecer objetivos e controlar o desempenho.

Governança (governance): definição da IFAC

“Descreve o papel das pessoas encarregadas da supervisão, do controlo e da direção de uma entidade. As pessoas encarregadas da governação são geralmente responsáveis por assegurar que a entidade atinge os seus objetivos, o relato financeiro e o relato às partes interessadas. As pessoas encarregadas da governação incluem a gerência apenas quando ela desempenha tais funções.”

IFAC HANDBOOK, 2008

Supervisão, controlo e direção

É este o papel das pessoas encarregadas da governação.

Três responsabilidades

Assegurar que a entidade atinge os objetivos, o relato financeiro e o relato às partes interessadas.

A gerência, só quando governa

A gerência integra a governação apenas quando desempenha efetivamente essas funções.

As cinco perguntas da governação

QUEM deve ser envolvido nas tomadas de decisão?

QUAIS são os objetivos que se pretende atingir?

QUAIS são as decisões que se podem ou devem tomar para atingir os objetivos?

COMO é que são executadas as decisões?

COMO é que se controla a execução das decisões?

Evolução da fiscalização das sociedades (1833–1911)

1833 Código Comercial de Ferreira Borges (18/09/1833).

1867 Carta de Lei de 22/06/1867.

1888 Código Comercial de Veiga Beirão (28/06/1888).

1901 Decreto de 10/10/1901 — fiscalização de sociedades anónimas concessionárias.

1911 Decreto de 13/04/1911 — fiscalização de sociedades anónimas e cooperativas; criação da figura de perito contabilista.

1911 Decreto de 27/05/1911 — criação das Câmaras de Peritos Contabilistas do Norte e do Sul.

Evolução da fiscalização das sociedades (1943–1996)

1943

Lei n.º 1995, de 17/05/1943 — fiscalização das sociedades por ações (nunca foi regulamentada).

1969

Decreto-Lei n.º 49 381, de 15/11/1969 — fiscalização das sociedades anónimas.

1976

Empresas públicas — Decreto-Lei n.º 260/76, de 08/04.

1980

1.º Código Cooperativo — Decreto-Lei n.º 454/80, de 09/10.

1986

Código das Sociedades Comerciais — Decreto-Lei n.º 262/86, de 02/09.

1996

2.º Código Cooperativo (Lei n.º 51/96, de 07/09) e Decreto-Lei n.º 257/96, de 31/12, que altera o regime de fiscalização das sociedades anónimas.

Evolução da fiscalização das sociedades (2006–2015)

2006

Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29/03 — altera o Código das Sociedades Comerciais, Comerciais, sobretudo quanto aos modelos modelos de governação das sociedades sociedades anónimas.

2008

Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro — cria o CNSA e introduz o conceito de entidade de interesse público público (EIP).

2015

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro — cria o regime jurídico da supervisão de auditoria.

Lei n.º 148/2015

Transpõe parcialmente a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, e assegura a execução parcial, na ordem jurídica interna, do Regulamento 537/2014, de 16 de abril, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, revogando a Decisão 2005/909/CE da Comissão.

Sociedades anónimas: os três modelos (artigo 278.º do CSC)

a)

Modelo clássico

Conselho de Administração (ou administrador único) e Conselho Fiscal (ou fiscal único).

LATINO

b)

Modelo anglo-saxónico

Conselho de Administração, compreendendo uma Comissão de Auditoria, e ROC ou SROC.

ANGLO-SAXÓNICO

c)

Modelo dualista

Conselho de Administração Executivo, Conselho Geral e de Supervisão e ROC ou SROC.

GERMÂNICO

A administração e a fiscalização da sociedade podem ser estruturadas segundo uma de três modalidades.

Modelo clássico — artigo 278.º, n.º 1, a)

Estrutura da administração

- Conselho de Administração; ou
- Administrador único — facultativo quando o capital social for inferior a 200 000 euros (artigo 390.º).

Estrutura da fiscalização

ARTIGO 413.º

- N.º 1 a) — fiscal único (ROC ou SROC) ou conselho fiscal, que inclui um ROC ou SROC; ou
- N.º 1 b) — conselho fiscal e um ROC ou SROC que não seja seja membro daquele órgão.

Quando é obrigatória a estrutura do artigo 413.º, n.º 1, b)

Nos termos do artigo 413.º, n.º 2, a), a estrutura de fiscalização composta por conselho fiscal e ROC ou SROC autónomo é obrigatória:

- Nas sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado;
- Nas sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra que adote este modelo, ultrapassem durante dois anos consecutivos dois dos limites indicados no quadro.

Limite (alterado pela Lei n.º 148/2015)	Atual	Anterior
Total do balanço	20 milhões de euros	100 milhões de euros
Volume de negócios líquido	40 milhões de euros	150 milhões de euros
Número de trabalhadores	250	150

Nos restantes casos a referida estrutura é facultativa (artigo 413.º, n.º 2, b).

Modelos anglo-saxónico e dualista

CSC — ARTIGO 278.º, N.º 1, b)

Comissão de Auditoria

Conselho de Administração,
compreendendo uma Comissão de Auditoria

ROC ou SROC

CSC — ARTIGO 278.º, N.º 1, c)

Conselho Geral e de Supervisão

Conselho de Administração Executivo

Conselho Geral e de Supervisão

ROC ou SROC

Competências — artigo 420.º, n.º 1 (a a e)

- 1 Fiscalizar a administração da sociedade;
- 2 Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
- 3 Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- 4 Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade, ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- 5 Verificar a exatidão dos documentos de prestação de contas.

Competências — artigo 420.º, n.º 1 (f a i)

- 6 Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adotados pela sociedade conduzem a uma correta avaliação do património e dos resultados;
- 7 Elaborar anualmente relatório sobre a sua ação fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração;
- 8 Convocar a assembleia geral quando o presidente da respetiva mesa o não faça, devendo fazê-lo;
- 9 Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes.

Competências — artigo 420.º, n.º 1 (j a m)

- 10 Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por acionistas, colaboradores da sociedade ou outros;
- 11 Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;
- 12 Cumprir as demais atribuições constantes da lei ou do contrato de sociedade.

Competências acrescidas: artigo 420.º, n.º 2 e artigo 423.º-F

Quando seja adotada a modalidade da alínea b) do n.º 1 do artigo 413.º, competem ainda ao conselho fiscal — e, nos mesmos termos, à comissão de auditoria (artigo 423.º-F), além das doze competências do fiscal único — as seguintes matérias:

1

Preparação e divulgação

Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação da informação financeira.

2

Nomeação do ROC

Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de de contas.

3

Revisão de contas

Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade.

4

Independência do ROC

Fiscalizar a independência do ROC, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais.

Órgãos de administração: artigos de referência

Conselho de Administração

- Competências — artigo 405.º;
- Poderes de gestão — artigo 406.º;
- Delegação de poderes de gestão — artigo 407.º.

Modelo dualista

- Conselho de Administração Executivo — competências do artigo 431.º;
- Conselho Geral e de Supervisão — competências do artigo 441.º;
- Comissão para as Matérias Financeiras — funções do artigo 414.º, n.º 2.

Sociedades por quotas: administração e fiscalização

Artigo 252.º — Administração

A cargo de um ou mais gerentes, que não têm de ser sócios.

Artigo 262.º — Fiscalização

Pode haver conselho fiscal. Não o havendo, um ROC ou SROC tem de proceder à revisão legal quando forem ultrapassados os limites indicados.

Durante dois anos consecutivos, dois dos três limites seguintes:

Indicador	Limite
Total do balanço	1 500 000 euros
Total das vendas e outros proveitos	3 000 000 euros
Número de trabalhadores, em média, no ano	50

Quem são as EIP — artigo 3.º do RJSA

Regime jurídico da supervisão de auditoria (Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, alterada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro). São entidades de interesse entidades de interesse público:

- 1 Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado situado ou a funcionar em Portugal;
- 2 As instituições de crédito;
- 3 As empresas de seguros e resseguros;
- 4 As entidades cuja atividade principal consiste na aquisição de participações sociais com maioria de direitos de voto em instituições de crédito;
- 5 As sociedades gestoras de participações no setor dos seguros e as sociedades gestoras de participações de seguros mistas;
- 6 Os fundos de pensões que financiam um regime especial de segurança social nos termos da lei.

Requisitos de composição do órgão de fiscalização

Sem prejuízo de outras exigências legais, o órgão de fiscalização das EIP está sujeito, pelo menos, aos seguintes requisitos de composição:

1

Habilitação e conhecimentos

Pelo menos um membro deve ter habilitação académica adequada ao exercício da função e conhecimentos em auditoria e contabilidade.

2

Experiência no setor

Os seus membros devem ter, no seu conjunto, formação e experiência prévias prévias para o setor em que opera a entidade.

3

Independência

A maioria dos seus membros deve ser independente nos termos do artigo 414.º do CSC.

Deveres do órgão de fiscalização (1 de 2)

Sem prejuízo dos demais deveres legais, contratuais ou estatutários, o órgão de fiscalização das EIP está sujeito aos seguintes deveres:

- 1 Informar o órgão de administração dos resultados da revisão legal das contas e explicar o modo como esta contribuiu para a integridade do processo de preparação e divulgação de informação financeira, bem como o papel que o órgão de fiscalização desempenhou nesse processo;
- 2 Acompanhar o processo de preparação e divulgação de informação financeira e apresentar recomendações ou propostas para garantir a sua integridade;
- 3 Fiscalizar a eficácia dos sistemas de controlo de qualidade interno e de gestão do risco e, se aplicável, de auditoria interna, no que respeita ao respeito ao processo de preparação e divulgação de informação financeira, sem violar a sua independência.

Deveres do órgão de fiscalização (2 de 2)

- 4 Acompanhar a revisão legal das contas individuais e consolidadas;
- 5 Verificar e acompanhar a independência do ROC ou SROC nos termos legais, incluindo o artigo 6.º do Regulamento 537/2014, e, em especial, verificar a adequação e aprovar a prestação de outros serviços, para além dos serviços de auditoria;
- 6 Selecionar o ROC ou SROC a propor à assembleia geral para eleição e recomendar justificadamente a preferência por um deles, nos termos do artigo 16.º do Regulamento 537/2014.

Nas EIP sem personalidade jurídica, os requisitos de fiscalização aplicam-se à entidade gestora.

1.2

O dever de prestar contas

O artigo 65.º do CSC, os objetivos do auditor e o relatório de gestão.

Artigo 65.º do CSC — dever de relatar a gestão e apresentar contas contas

“Os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, incluindo a demonstração não financeira ou o relatório separado com essa informação, ambos referidos nos artigos 66.º-B e 508.º-G quando aplicáveis, as contas do exercício, bem como os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.”

ARTIGO 65.º, N.º 1, DO CSC

Redação em vigor

Dada pelo 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 — a qual 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.

Objetivos gerais do auditor

1

Obter segurança razoável

Obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorção material, quer devido a erro quer devido a fraude, habilitando-o a expressar uma opinião sobre se as mesmas estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura concetual de relato financeiro aplicável.

2

Relatar e comunicar

Relatar sobre as demonstrações financeiras e comunicar como exigido pelas normas de auditoria, de acordo com as suas conclusões.

Segurança razoável

Num contexto de auditoria de demonstrações financeiras, segurança razoável significa um elevado, mas não absoluto, nível de segurança.

O relatório de gestão — artigo 66.º do CSC

1

N.º 1 — Conteúdo mínimo

Deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

2

N.º 2 — Proporcionalidade

A exposição deve consistir numa análise equilibrada e global, em conformidade com a dimensão e a complexidade da atividade.

3

N.º 3 — Aspetos não financeiros

Na medida do necessário, a análise deve abranger tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade: questões ambientais, questões relativas aos trabalhadores e outras.

O relatório deve indicar, em especial (artigo 66.º, n.º 5)

- 1 A evolução da gestão nos diferentes setores: condições de mercado, investimentos, gastos, rendimentos e atividades de investigação e desenvolvimento;
- 2 Factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- 3 A evolução previsível da sociedade;
- 4 Operações com ações ou quotas próprias e ações ou quotas próprias detidas;
- 5 Autorizações concedidas nos termos do artigo 397.º do CSC.
- 6 Uma proposta de aplicação de resultados, devidamente fundamentada;
- 7 A existência de sucursais da sociedade;
- 8 Os objetivos e as políticas em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura;
- 9 A exposição da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação da informação financeira.

Outras divulgações e o relatório sobre o governo das sociedades

Outras divulgações no relatório de gestão

- Dívidas em mora ao Estado — Decreto-Lei n.º 534/80, de 7 de novembro;
- Explicitação da situação da entidade perante a Segurança Social — Código Contributivo;
- Em anexo ao relatório de gestão: publicidade de participações dos membros dos órgãos de administração e fiscalização — artigo 447.º do CSC.

Relatório sobre o governo das sociedades

- Código de Governo das Sociedades do IPCG — em vigor desde 1 de janeiro de 2018;
- Código de Governo das Sociedades da CMVM (2013) — em vigor em vigor até 31 de dezembro de 2017.

1.3

Relato financeiro e asserções

Código dos Valores Mobiliários, referenciais contabilísticos e asserções das DF.

Código dos Valores Mobiliários

Artigo 7.º Atributos da informação financeira

Artigo 8.º Informação auditada

Artigo 244.º Regras gerais

Artigo 245.º Relatório e contas anuais

Artigo 245.º-A Relatório sobre o governo societário

Artigo 246.º Informação semestral

Artigo 246.º-A Informação trimestral

Referenciais contabilísticos aplicáveis

1

Normas Internacionais de Contabilidade

Endossadas pela União Europeia e não endossadas.

2

Sistema de Normalização Contabilística

SNC geral e os regimes para pequenas entidades, microentidades e entidades do setor não lucrativo.

3

SNC — Administrações Públicas

O referencial aplicável ao setor público (SNC-AP).

O SNC: diplomas de referência

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho — sistema de normalização contabilística;
- Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho — código de contas;
- Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho — modelos de demonstrações financeiras;
- Aviso n.º 8254/2015 (DR 146, 2.ª série, 27 de julho) — estrutura concetual;
- Aviso n.º 8255/2015 — norma para as microentidades;
- Aviso n.º 8256/2015 — normas contabilísticas e de relato financeiro;
- Aviso n.º 8257/2015 — NCRF-PE;
- Aviso n.º 8258/2015 — normas interpretativas;
- Aviso n.º 8259/2015 — NCRF-ESNL.

O conjunto completo das demonstrações financeiras



Referenciais contabilísticos (SNC) — conjunto completo das demonstrações financeiras.

Bases para a apresentação



Estes princípios enquadram a preparação das demonstrações financeiras e são o primeiro referencial contra o qual o auditor confronta as políticas adotadas pela entidade.

Estrutura concetual — Aviso n.º 8254/2015

1

Introdução

Finalidade, âmbito, utentes e suas necessidades de informação.

2

Objetivos das DF

O que as demonstrações financeiras se propõem alcançar.

3

Pressupostos subjacentes

Continuidade e regime do acréscimo.

4

Caraterísticas qualitativas

Compreensibilidade, relevância, fiabilidade, representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência, plenitude e comparabilidade.

5

Constrangimentos

Tempestividade e balanceamento entre benefícios e custos e entre caraterísticas qualitativas.

6

Capital e sua manutenção

Conceitos de capital e de manutenção de capital, financeiro e físico.

Elementos das demonstrações financeiras

Mensuração da posição financeira

- Ativo
- Passivo
- Capital próprio

Mensuração do desempenho

- Rendimentos e gastos
- Ajustamentos de manutenção do capital

Reconhecimento e mensuração

O reconhecimento dos elementos depende da probabilidade de benefícios económicos futuros e da fiabilidade da mensuração, aplicando-se a ativos, aplicando-se a ativos, passivos, rendimentos e gastos. As bases de mensuração admitidas são o custo histórico, o custo corrente, o valor realizável (de valor realizável (de liquidação), o valor presente e o justo valor.

Asserções: conceito

“Declarações prestadas pela gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer.” — ISA 315
— ISA 315

1

O que a gerência declara

Ao declarar que as DF estão de acordo com certo referencial de relato financeiro, a gerência faz, implícita ou explicitamente, asserções respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos diferentes elementos das DF e das respetivas divulgações.

2

Porque interessam ao auditor

É importante que o auditor relacione os controlos existentes com asserções específicas: específicas: cada asserção corresponde a um tipo de distorção possível e, por isso, a um isso, a um objetivo de auditoria próprio.

As três categorias de asserções

Sobre classes de transações e	Sobre saldos no final do exercício	Sobre a apresentação e divulgação
Ocorrência	Existência	Ocorrência e direitos e obrigações
Plenitude	Direitos e obrigações	Plenitude
Rigor	Plenitude	Classificação e compreensibilidade
Corte	Valorização e imputação	Rigor e valorização
Classificação	—	—

ISA 315 — o auditor relaciona os controlos existentes com asserções específicas.

Significado das asserções (1 de 2)

Asserção	Significado
Ocorrência	As transações e acontecimentos ocorreram e dizem respeito à entidade
Existência	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem
Plenitude	Todas as transações e acontecimentos, todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio e todas as divulgações que deveriam ter sido registados ou divulgados, foram-no de facto
Rigor	As quantias e outra informação relativa a transações e acontecimentos foram registadas e consideradas de forma apropriada
Corte	As transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que dizem respeito
Classificação	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas

Significado das asserções (2 de 2)

Asserção	Significado
Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos correspondem a obrigações da entidade
Valorização e imputação	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio estão considerados nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos de valorização ou imputação estão adequadamente considerados
Ocorrência e direitos e obrigações	Os acontecimentos, transações e outras matérias divulgadas ocorreram e dizem respeito à entidade
Classificação e compreensibilidade	A informação financeira está apresentada e descrita de forma apropriada e as divulgações estão claramente expressas
Rigor e valorização	A informação financeira e outra informação estão adequadamente divulgadas e por quantias apropriadas

1.4

A atividade de auditoria

Atos próprios dos ROC, revisão legal e revisão voluntária.

Atos próprios e exclusivos dos ROC e SROC

Constituem atos próprios e exclusivos dos ROC e SROC os praticados no exercício das seguintes atividades de interesse público (artigo 41.º da Lei n.º 140/2015):

1

A auditoria às contas

A atividade nuclear da profissão, nas suas modalidades legal e voluntária.

2

Outras funções legalmente exigidas

O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados factos patrimoniais patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

Constituem também atos próprios de ROC e SROC os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade.

O que integra a atividade de auditoria às contas

A atividade de auditoria às contas integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades, efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor. Compreende:

1

Revisão legal das contas

Exercida em cumprimento de disposição legal ou estatutária, no contexto do mecanismo de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão, em que se impõe a eleição ou designação de um ROC.

2

Revisão voluntária de contas

Exercida em cumprimento de vinculação contratual.

3

Serviços relacionados

Os serviços relacionados com os anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados.

As três modalidades constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas e são funções de interesse público. Ver artigos 41.º e 42.º do Estatuto da OROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Revisão legal das contas — artigo 44.º

1

Quem a realiza

É realizada pelos ROC que para o efeito tenham sido eleitos ou designados pelos órgãos competentes das empresas ou entidades objeto de revisão, de acordo com as disposições legais aplicáveis a essas entidades.

2

Como se posicionam

Os ROC que realizem a revisão legal de contas integram o órgão de fiscalização da entidade examinada ou atuam autonomamente, nos termos das disposições legais aplicáveis.

3

A que ficam sujeitos

Ficam sujeitos ao complexo de poderes e deveres que lhes são especificamente atribuídos pelas disposições legais que regem as empresas ou entidades objeto de revisão.

A revisão legal de contas implica a certificação legal das contas.

O que a revisão legal de contas não garante

A revisão legal das contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios.

Não é um seguro de continuidade

A opinião do auditor não assegura que a entidade continuará a operar no futuro.

Não é um juízo de gestão

O auditor não se pronuncia sobre a qualidade das decisões de negócio tomadas pela administração.

1.5

Relato financeiro fraudulento

Erro e fraude, tipos de fraude e a responsabilidade do auditor.

Distorções materiais: erro e fraude

Por erro

Distorção não intencional: um lapso na recolha ou no tratamento de dados, uma estimativa contabilística incorreta ou incorreta ou uma aplicação errada de uma política contabilística.

1

Apropriação indevida de ativos

Subtração de bens ou de meios financeiros da entidade.

Por fraude

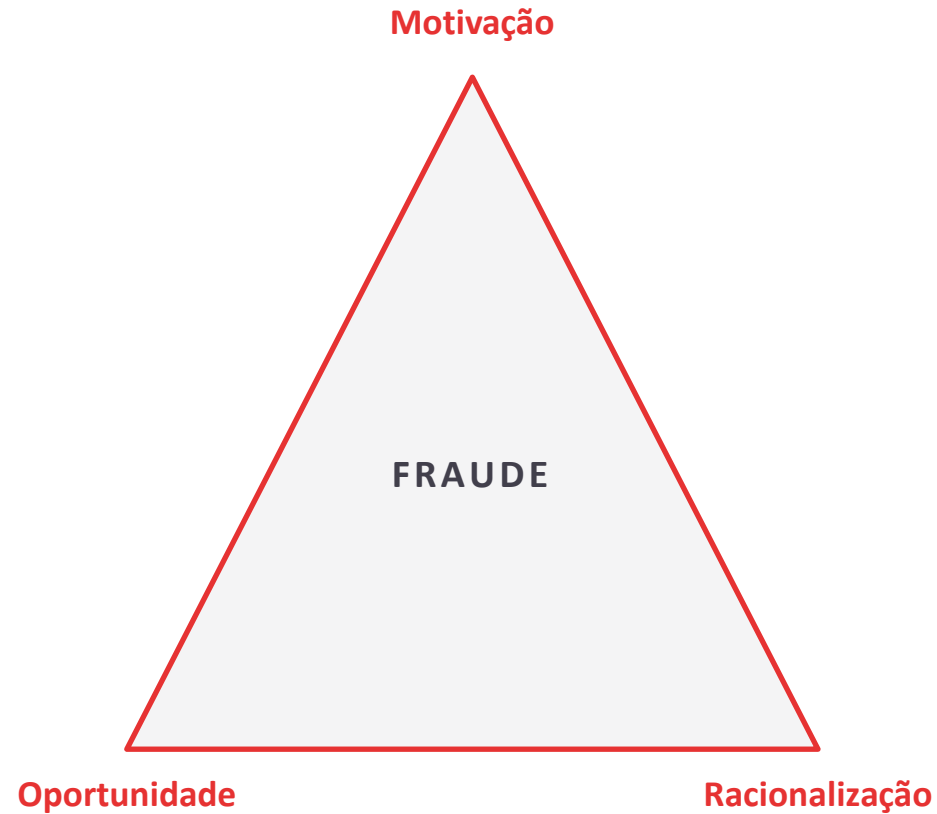
Distorção intencional, resultante de ato deliberado destinado a obter uma vantagem injusta ou ilegal — o que a distingue do erro é a intenção.

2

Relato financeiro fraudulento

Distorção deliberada das demonstrações financeiras para induzir em erro os seus utilizadores.

O triângulo da fraude



Motivação

A pressão ou o incentivo que leva alguém a cometer a fraude: metas de resultados, dificuldades financeiras pessoais, expectativas do mercado.

Oportunidade

As circunstâncias que permitem cometer a fraude, tipicamente fraquezas do controlo interno ou a possibilidade de contornar os controlos existentes.

Racionalização

A justificação que o autor constrói para si próprio, conciliando o ato com a sua autoimagem.

A responsabilidade do auditor

1

Do órgão de gestão

A responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação e ao órgão de gestão, através da implementação e manutenção de um controlo interno eficaz.

2

Do auditor

O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorção material, quer devida a erro quer devida a fraude.

3

A limitação inerente

O risco de não detetar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado do que o de não detetar uma resultante de erro, porque a fraude envolve conluio, falsificação, omissões deliberadas e a possibilidade de contornar os controlos.

Por isso o auditor mantém ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção material devida a fraude, independentemente da sua experiência passada com a entidade.

1.6

Diferenças de expetativa

O que a sociedade espera do auditor e o que o auditor faz.

O conceito

A diferença de expetativas é o desfasamento entre aquilo que os utilizadores da informação financeira julgam que o auditor faz — ou auditor faz — ou deveria fazer — e aquilo que o auditor efetivamente faz, nos termos das normas que o vinculam.

1

O que se espera do auditor

Detetar toda e qualquer fraude, garantir a viabilidade futura da entidade e pronunciar-se se sobre a qualidade da gestão.

2

O que o auditor faz

Obtém segurança razoável —elevada, mas não absoluta —de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorção material.

3

A diferença

Parte resulta de expetativas irrazoáveis do público; público; parte de desempenho aquém do exigido; e exigido; e parte de normas que poderiam ser mais exigentes.

As novas exigências de relato reduzem as diferenças de expetativas? expetativas?

Argumentos a favor

- As matérias relevantes de auditoria tornam visível o que o auditor efetivamente examinou;
- A secção sobre continuidade explicita os limites da opinião opinião quanto ao futuro da entidade;
- A descrição das responsabilidades do órgão de gestão e do do auditor delimita os papéis de cada um.

Argumentos contra

- O relatório continua a ser lido por poucos e com dificuldade técnica;
- A expetativa de deteção integral da fraude não decorre do do relatório, mas da própria natureza da função;
- O alargamento do relato pode gerar uma falsa sensação de cobertura mais ampla.

Questão para discussão: em que medida o novo modelo de certificação legal das contas, em vigor desde 2016, aproximou o conteúdo do relatório daquilo do relatório daquilo que os seus destinatários esperam encontrar?

Ideias-chave a reter

1 Um tecido de micro e pequenas empresas

Quase 87 % das empresas portuguesas não ultrapassam 500 000 euros de volume de negócios — a dimensão condiciona o referencial contabilístico e o modelo de fiscalização.

2 Três modelos de governação

O artigo 278.º do CSC admite o modelo clássico, o anglo-saxónico com comissão de auditoria e o dualista com conselho geral e de supervisão.

3 Prestar contas é um dever legal

O artigo 65.º do CSC impõe à administração a elaboração do relatório de gestão e das contas; o auditor obtém segurança razoável sobre elas.

4 Asserções e expetativas

As asserções organizam o trabalho do auditor; a diferença de expetativas mede a distância entre o que se espera dele e o que as normas lhe exigem.