

## Com o SNC, um novo TOC

As recentes alterações ao art.º 6.º do EOTOC, pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, alargaram as competências e responsabilidades do TOC.

Este artigo chama a atenção para alguns desses aspectos.

Por **Joaquim Fernando da Cunha Guimarães\***

Com a publicação dos instrumentos legais<sup>(1)</sup> que incorporam o novo modelo de normalização contabilística nacional, designado Sistema de Normalização Contabilística (SNC), e particularmente, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que o aprovou, em vigor desde de 1 de Janeiro de 2010 (art.º 16.º), várias têm sido as referências ao facto de os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) passarem a assumir maiores responsabilidades, nomeadamente no que tange aos juízos de valor subjacentes à mensuração dos factos patrimoniais no âmbito do SNC.

No presente artigo pretendemos chamar a atenção para alguns aspectos incluídos no SNC que apelam, efectivamente, a uma maior intervenção do TOC, não deixando de sublinhar, como é óbvio, as disposições do Estatuto da Ordem dos TOC (EOTOC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, e cujas alterações pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, reforçaram as suas responsabilidades, alargando e clarificando o âmbito das suas funções nos termos do art.º 6.º do EOTOC.

Além disso, efectuaremos uma breve referência a outras disposições legais, nomeadamente o Código

das Sociedades Comerciais.

Este artigo constitui mais um nosso contributo para um melhor conhecimento da profissão de contabilista (TOC) em Portugal e surge na sequência do nosso mais recente livro intitulado «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», o qual foi gentilmente comentado por três distintos Professores: António Lopes de Sá (luso-brasileiro), Esteban Hernández Esteve (espanhol) e Hernâni O. Carqueja, tendo este último sublinhado o seguinte<sup>(2)</sup>: «Caro Amigo,

Prestou um serviço de qualidade à Contabilidade e aos profissionais.

Penso que é um livro cuja referência vai perdurar. Certamente fará parte dos livros que os contabilistas vão considerar essenciais nas suas bibliotecas (...).»

### Algumas frases em destaque

Na sequência das referidas intervenções, destacamos uma frase histórica da autoria do grande Mestre da Contabilidade do século passado, Fernando Vieira Gonçalves da Silva, proferida em 1938 (já lá vão 72 anos!) e quatro recentes produzidas no âmbito do SNC, como descrevemos no quadro n.º 1:

**Quadro n.º 1 – Algumas frases em destaque**

<b>Frase</b>	<b>Autor</b>	<b>Publicação</b>	<b>Obs.</b>
«O guarda-livros pode e deve ser um dos melhores auxiliares do comerciante (...)»	Fernando Vieira Gonçalves da Silva	Livro sob o título «A Regulamentação Legal de Escrituração Mercantil», Ed. Tipografia da Empresa Nacional de Publicidade, Lisboa, 1938, p. 145	Este livro corresponde à sua tese de doutoramento
«Técnico Oficial de Contas - Um parceiro decisivo no seu negócio!»	OTOC	Página publicitária da OTOC incluída em alguns números da Revista «TOC»	
«Técnicos Oficiais de Contas devem transformar-se em mais-valias das empresas.»	António Domingues de Azevedo	Entrevista ao jornal «Vida Económica», de 5 de Fevereiro de 2010, p. 31	
«É preciso alterar o paradigma: as empresas têm de perceber que o papel do TOC é incorporar valor às suas empresas. Se assim for, a vida colectiva melhorará.»	Bernardo Trindade, secretário de Estado do Turismo	Comunicação na sessão de esclarecimento da OTOC e da AHRESP	Conforme texto disponível na Revista «TOC» n.º 118, de Janeiro de 2010, p. 15
«O contabilista, além de elaborar a contabilidade, também é dela analista, relator e crítico.»	Rogério Fernandes Ferreira	Artigo sob o título «Contabilidade e Gestão», Revista «TOC» n.º 112, de Julho de 2009, p. 42	

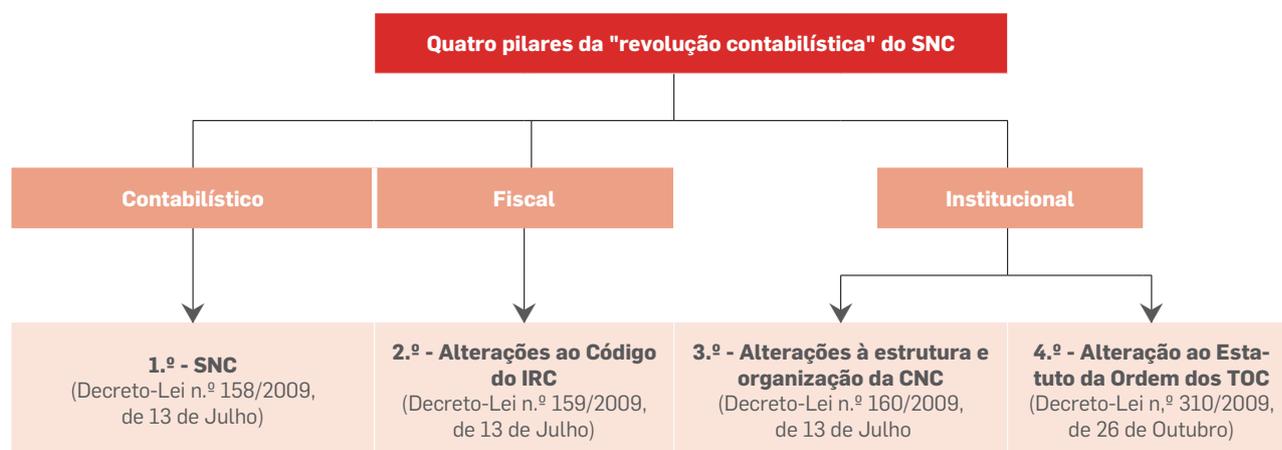
Fonte: Elaboração própria

Estas frases constituem, sem dúvida, um bom referencial de partida para a análise da temática em apreço.

### O Estatuto da Ordem dos TOC e a sua ligação ao SNC

Um importante aspecto institucional que releva a importância do SNC na profissão de TOC é, indiscutivelmente, o facto de a recente alteração do EOTOC, pelo já mencionado Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, ter sido considerada pelo secretário de Estado dos Assuntos Fiscais do Governo anterior, Carlos Lobo, em algumas das suas intervenções públicas, como um dos quatro pilares do que designou de «revolução contabilística», os quais, em nosso artigo anterior, sob o título «Os Quatro Pilares da “Revolução Contabilística” do SNC»<sup>(3)</sup>, resumimos no seguinte esquema<sup>(4)</sup>:

O preâmbulo do DL 310/2009, de 26 de Outubro, é elucidativo quanto à ligação do EOTOC ao SNC, ao prever: «A universalidade da profissão, bem como as alterações de enorme profundidade introduzidas no universo contabilístico com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a complexidade das matérias que lhe são inerentes e a sua importância na economia nacional, atento o desenvolvimento quer das matérias contabilísticas quer das de natureza fiscal, aconselham à criação de mecanismos que possibilitem uma congregação de energias destes profissionais no sentido de permitir a especialização nas diversas áreas de conhecimento exigíveis para um pleno e cabal desempenho da função de técnico oficial de contas.»



Fonte: elaboração própria

**A “nova” e/ou a “velha” cultura contabilística**

Um dos argumentos que mais tem sido invocado relativamente a esta temática, é o de que o SNC exige uma «nova cultura» contabilística por parte dos TOC.

Vejam, a título de exemplo, os seguintes depoimentos (quadro n.º 2).

mos algumas das principais características dos dois modelos e referimos: «Normalmente, pelos diversos autores, são definidas duas áreas de influência:

Os países de influência anglo-saxónica, como o Reino Unido, Dinamarca, Holanda e Irlanda, apresentam os seguintes factores: escassa ou nula relação

**Quadro n.º 2 – Depoimentos sobre a «nova cultura» contabilística do SNC**

Autor	Comentário	Publicação/Evento
Domingos José da Silva Cravo (Presidente da CNC)	«No meu entendimento, as modificações mais importantes têm a ver com a circunstância de o novo sistema assentar predominantemente em princípios, contrariamente ao que acontecia com o modelo que assenta ainda hoje no Plano Oficial de Contabilidade, que faz prevalecer um conjunto de regras. Assim sendo, e dado que esta mudança tem muito de cultural, é de crer que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata. .../... Trata-se de uma mudança de grande monta que, como disse antes, é ela própria indutora de uma alteração cultural pelo que o processo de interiorização, para ser eficaz, terá de ser, necessariamente, lento e gradual.»	Entrevista publicada na revista «Revisores & Empresas» n.º 45, de Abril/Junho de 2009, pp. 5-11.  Conferência sobre o SNC organizada CNC, em Lisboa, no dia 15 de Dezembro de 2009 (referência extraída da Revista «TOC» n.º 118, de Janeiro de 2010, p. 27).
António Avelino Antão (ex-presidente do Conselho Técnico da OTOC)	«A forma de pensar em ambiente POC não é a mesma de pensar em ambiente SNC. Aprender regras novas é relativamente simples e rápido, o que já não acontece nas mudanças da forma de pensar que exigem um “aculturamento” que só um estudo profundo e o tempo conseguem.»	Entrevista publicada na Revista «TOC» n.º 109, de Abril de 2009, p. 8.
Ana Isabel Morais (vogal do Conselho Directivo da Ordem dos ROC e professora do ISCTE)	«Receio que a “cultura contabilística nacional” se sobreponha à “cultura NIC/SNC.» <sup>(5)</sup>	Comunicação em conferência sobre o SNC organizada pela OROC, em Lisboa no dia 15 de Junho de 2009.
Maria Isabel Silva (vice-presidente da CNC)	«Mas, mais importante, é a emergência de uma mudança de cultura, visto que de uma lógica jurídica assiste-se agora a uma lógica económica.»	Conferência sobre o SNC organizada pela CNC, em Lisboa, no dia 15 de Dezembro de 2009 (referência extraída da Revista «TOC» n.º 118, de Janeiro de 2010, p. 25).

Fonte: Elaboração própria

Subjacente à dicotomia “nova cultura<sup>(6)</sup> vs velha cultura<sup>(7)</sup>” está, certamente, um dos aspectos base que caracterizam o SNC, nomeadamente no que tange à adaptação das normas internacionais de contabilidade (NIC), as quais assentam no designado «sistema contabilístico anglo-saxónico», em contraposição ao modelo POC, baseado num «sistema contabilístico continental-europeu», cujas perspectivas assentam em diversos parâmetros diferenciadores.

Na nossa dissertação do mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho<sup>(8)</sup>, apresentá-

entre a contabilidade e a fiscalidade; forte influência da profissão contabilística no processo regulador; predomínio do investidor como principal fornecedor de financiamento. O principal objectivo da informação contabilística é a prossecução da imagem verdadeira e apropriada da situação da empresa; Os países de influência europeia-continental, como a Alemanha, Espanha, França, Itália e Portugal apresentam as seguintes características: há uma estreita relação entre as vertentes contabilísticas e fiscal; há menor influência da profissão contabilística nas normas contabilísticas que na área anglo-saxó-

nicas; predomínio dos bancos como fontes de financiamento empresarial e em menor medida o Estado. A prossecução da imagem verdadeira e apropriada instaura-se como objectivo de informação, mas sujeita ao estrito cumprimento da lei. A regulamentação contabilística é dirigida à protecção dos credores.» Resumimos os comentários anteriores:

ceira com vista a garantir que os mesmos conduzam à apresentação de informação financeira de elevada qualidade, passa a ser o maior desafio com que nos depararemos.»

E, relativamente à dicotomia «princípios vs regras», referiu<sup>(13)</sup>: «No meu entendimento, as modificações mais importantes têm a ver com a circunstância de

### Sistema contabilístico - áreas de influência

Parâmetros de comparação	Sistema anglo-saxónico	Sistema continental-europeu
Relação entre a contabilidade e a fiscalidade	- Escassa	- Forte
Influência da profissão contabilística no processo de regulamentação	- Forte	- Reduzida
Principais financiadores	- Investidor privado - Accionistas	- Bancos (em maior escala) e Estado (em menor escala)
Principal objectivo da informação contabilística	- Imagem verdadeira e apropriada	- A imagem verdadeira e apropriada é o objectivo da informação, mas está sujeita ao estrito cumprimento da Lei
A regulamentação contabilística é dirigida à protecção de:	- Investidores	- Credores

O referido apelo à “nova cultura” contabilística baseia-se, essencialmente, na atitude do órgão de gestão da empresa e, nos casos sublinhados ao longo do presente artigo, do TOC, nomeadamente no que tange aos juízos de valor e às suas responsabilidades contabilísticas e no âmbito do direito societário.<sup>(9)</sup> Porém, tentando gerar alguma polémica (desta nasce a luz!), no quadro n.º 3 (ver páginas seguinte) resumimos alguns aspectos (parâmetros) e atitudes, confrontando as ditas “nova” cultura (SNC) e “velha” cultura (POC).<sup>(10)</sup>

#### Os «juízos de valor» e a dicotomia «princípios versus regras» no SNC

O presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Domingos José da Silva Cravo, referiu<sup>(12)</sup>: «Todavia, em particular para os profissionais de auditoria e revisão de contas, a circunstância de ser introduzido um conjunto de normas que implica a incorporação crescente de juízos de valor, daí decorrendo um acréscimo de subjectividade na sua aplicação, vai obrigar a importantes modificações no seu modo de abordar o trabalho. As normas prescritivas, que indubitavelmente facilitavam o nosso modus operandi, terminam e a avaliação em cada momento da razoabilidade dos pressupostos assumidos pelos preparadores da informação finan-

o novo sistema assentar predominantemente em princípios, contrariamente ao que acontecia com o modelo que assenta ainda hoje no Plano Oficial de Contabilidade, que faz prevalecer um conjunto de regras. Assim sendo, e dado que esta mudança tem muito de cultural, é de crer que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata.»

Em outro nosso artigo anterior<sup>(13)</sup>, realçámos que o SNC é um modelo de normalização contabilística mais baseado em princípios (conceitos) do que em regras, ao contrário do «modelo POC», conforme prevê o item 1.2 do SNC, que transcrevemos: «Trata-se de um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e adoptadas na União Europeia (UE) (.../...).»

E, comentando esta disposição, referimos: «Esta questão está intimamente ligada a dois aspectos-chave:

O aumento significativo da importância que a teoria, e, em particular, a estrutura conceptual assume no SNC relativamente ao “modelo POC”;

O aumento da intervenção dos preparadores (por exemplo, órgão de gestão, Técnico Oficial de Con-

**Quadro n.º 3 - “Velha” cultura (POC) versus “nova” cultura (SNC)**

Parâmetro	“Velha” cultura (POC)	“Nova” cultura (SNC)
Mudança cultural	A mudança cultural intrínseca ao SNC é aparente e mais conceptual (teórica) do que prática, pois esta última continuará a prevalecer.	A mudança cultural pressupõe que os preparadores atendam mais aos aspectos conceptuais (princípios) do que às regras, assumindo particular relevância os juízos de valor inerentes aos registo dos factos patrimoniais.
Sistema contabilístico	Apesar do SNC assentar no sistema contabilístico anglo-saxónico, na prática prevalecerá também o sistema continental-europeu, isto é, teremos um «sistema misto»(?)	O SNC assenta no modelo anglo-saxónico, pelo que o sistema contabilístico-europeu em que assenta o POC é abandonado.
Terminologia (léxico)	O SNC criou uma ruptura com a terminologia do POC, não sendo perceptíveis as vantagens de tais alterações, pois a terminologia POC poderia ter sido mantida, como aconteceu, por exemplo, em Espanha em que foi mantida a designação de Plan General de Contabilidad, assim como os termos contabilísticos mais tradicionais.	Sendo o SNC uma adaptação das NIC, justificava-se o acolhimento da terminologia traduzida pela UE.
Utilizadores (stakeholders)	O item 3.1 do POC sublinha que as demonstrações financeiras devem ser úteis a investidores, credores e outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões; contribuem assim para o funcionamento de mercado de capitais. Ou seja, há uma orientação clara para o mercado de capitais não consentânea com a realidade das micro e PME portuguesas.	O SNC reforça a orientação das demonstrações financeiras para o mercado de capitais.
Estrutura conceptual	Apesar do «modelo POC» não contemplar, de forma explícita, uma estrutura conceptual, a mesma encontra-se dispersa pelos capítulos 1 a 5 do POC e pela directriz contabilística n.º 18, pelo que a estrutura conceptual do SNC acrescenta um valor relativo.	O SNC contém uma estrutura conceptual que deverá ser considerada a base teórica fundamental de suporte ao relato financeiro e à aplicação das normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF) incluídas no SNC.
Fiscalidade vs Contabilidade	Apesar do SNC assentar numa maior autonomia da contabilidade em relação à fiscalidade, esta continuará a influenciar a mensuração dos factos patrimoniais através dos critérios fiscais. Ou seja, a independência da contabilidade e da fiscalidade é meramente aparente.	A fiscalidade deve ser completamente autonomizada da contabilidade, pelo que os critérios fiscais não devem ser utilizados, mas apenas as regras de mensuração dos factos patrimoniais do SNC.
Paradigma «Princípios vs Regras»	Apesar do SNC assentar no paradigma de «mais princípios do que regras», as regras previstas no SNC continuarão a ser o suporte fundamental do registo dos factos patrimoniais sobrepondo-se aos princípios, isto é, um modelo de «mais regras do que princípios» como já acontecia com o modelo POC.	O SNC é um modelo assente mais em princípios do que em regras explícitas (cf. item 1.2 do SNC anexo ao DL 158/2009, de 13 de Julho), pelo que assumem particular importância as bases teóricas subjacentes, nomeadamente no âmbito da estrutura conceptual. As regras não poderão sobrepor-se aos princípios (conceitos).
Juízos de valor (órgão de gestão e TOC)	Apesar do órgão de gestão ser o principal responsável pelos juízos de valor (regras de mensuração) o TOC será sempre, na prática e especificamente nas micro e PME, o principal responsável pela regularidade técnica contabilística face ao preceituado no art.º 6.º do EOTOC.	O órgão de gestão é o único responsável pela elaboração e preparação das demonstrações financeiras. O SNC não contempla as responsabilidades contabilísticas dos TOC, pelo que não lhe podem ser imputadas responsabilidades contabilísticas no âmbito do SNC.
Mensuração ao justo valor (fair value)	A mensuração ao justo valor incluída no SNC já estava consagrada no POC através da directriz contabilística n.º 1 e outras directrizes contabilísticas, com particular ênfase para a directriz contabilística n.º 13 «Conceito de Justo Valor» (DC13), pelo que não constitui nenhuma novidade. A aplicação prática do justo valor apenas assumiu, e continuará a assumir com o SNC, importância significativa no caso das reavaliações do imobilizado corpóreo conforme prevê a DC16.	A mensuração ao justo valor é um dos “pontos-chave” do SNC, apesar das restrições à sua aplicação não só pelas NCRF (por exemplo, inexistência de mercado activo), como também pelo art.º 32.º do CSC com a nova redacção do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto. <sup>(11)</sup> Além disso, nas micro e PME existem fortes restrições à sua adopção, tendo uma aplicação prática quase nula.

Fonte: Elaboração própria

tas) na definição das práticas contabilísticas e nos juízos de valor sobre os factos patrimoniais, o que se traduz numa maior subjectividade na decisão e, por conseguinte, uma maior responsabilidade técnica e profissional, esta última por parte do TOC no âmbito do art.º 6.º do respectivo Estatuto.»

Sublinhámos, também, que esse maior apelo aos princípios (conceitos) coloca demasiada ênfase no julgamento profissional aquando da preparação da informação financeira, uma vez que há uma preocupação cada vez maior em estabelecer princípios gerais de orientação, do que em estabelecer regras

concretas quanto ao tratamento a dar em cada situação (facto) patrimonial.

O apelo ao julgamento profissional deve ser interpretado no âmbito da actuação do TOC, dado que assume a responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, face ao estabelecido na alínea b) do art.º 6.º do EOTOC.<sup>(15)</sup>

Refira-se ainda que, nos termos do referido articulado, a alínea c) prevê que o TOC assine, com o representante legal da entidade (por exemplo, órgão de gestão), as demonstrações financeiras e as declarações fiscais.<sup>(16)</sup>

Note-se, porém, que o SNC<sup>(17)</sup> não prevê qualquer disposição sobre a responsabilidade contabilística do TOC, mas apenas relativamente à do órgão de gestão, que é, de facto e de legis, o principal responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, conforme prevê o parágrafo 11 da estrutura conceptual: «O órgão de gestão duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras (...).»

Complementarmente, e no que concerne à definição das políticas contabilísticas, a nota 3.3 do «Anexo desenvolvido» do SNC preceitua<sup>(18)</sup>:

«3.3 - Juízos de valor (exceptuando os que envolvem estimativas) que o órgão de gestão fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas e que tiveram maior impacte nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras.»

Esta disposição reforça, indiscutivelmente, que os «juízos de valor» subjacentes às políticas contabilísticas são da exclusiva responsabilidade do órgão de gestão, isto é, o TOC não tem quaisquer responsabilidades no âmbito do SNC.

De notar que esta disposição vai ao encontro do item «3.1 - Objectivos do POC» que previa: «(...) A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente das administrações. Isto não invalida que estas também não estejam interessadas nessa informação, apesar de terem acesso a informação adicional, que as ajude a executar e a cumprir as responsabilidades do planeamento e do controlo e de tomar decisões.» A primeira frase em destaque no início do presente artigo, alerta, explicitamente, para que o TOC tenha um papel mais interventivo na tomada de decisões, a qual, repetimos, no âmbito do SNC, é da competência do órgão de gestão.<sup>(19)</sup>

Na verdade, considerando que a maior parte (mais de 90 por cento) das empresas portuguesas é micro, pe-

quenas e médias empresas e, destas, uma grande porção, de índole familiar, o TOC acaba por ser, de facto, o único profissional com conhecimentos técnicos nas referidas áreas, sendo, não raras vezes, auscultado pelo empresário (gestor, sócio) para ser, como é referido nessa frase, um «parceiro na decisão.»

Ora, neste contexto, o TOC acaba por assumir juízos de valor e definir as políticas contabilísticas da empresa, as quais, na maioria das vezes, são acolhidas pelo órgão de gestão, o que, repetimos, não resulta do SNC mas da prática do dia-a-dia.

Além disso, a prática diária das empresas, assim como o processo de tomada de decisão pelo órgão de gestão, pressupõe o conhecimento de toda a legalidade inerente, nomeadamente em matérias contabilísticas e fiscais, pelo que o TOC não deve ficar alheio a essa realidade, sob pena de incumprir o EOTOC e o respectivo Código Deontológico.<sup>(20)</sup>

Acresce ainda que tais responsabilidades do TOC, no âmbito da alínea c) do citado art.º 6.º do EOTOC, pressupõem a sua intervenção activa, nomeadamente na preparação das demonstrações financeiras e das declarações fiscais, pois, repetimos, os representantes do órgão de gestão das micro e PME não têm, de uma forma geral, conhecimentos específicos de contabilidade e fiscalidade para procederem à sua elaboração.

Do ponto de vista estritamente conceptual, e apesar de a Contabilidade apresentar diversas definições, uma das que melhor traduz a sua realidade é a de que se trata de «um sistema de informação para a gestão e para a tomada de decisões.»

A este propósito, Rogério Fernandes Ferreira recentemente<sup>(21)</sup> reforçou a sua ideia, expendida em 1981, de que «o objecto da contabilidade é a gestão» e, em relação à intervenção do contabilista, salientou: «Se dada empresa tem dimensão menor, naturalmente o gestor será uma espécie de “faz tudo”, inclusive fará a contabilidade, ou terá no contabilista um auxiliar precioso que o ajudará a fazer a gestão ou a comparar o seu exercício.»

No mesmo contexto, António Domingues de Azevedo sublinhou<sup>(22)</sup>: «Quando dizemos que os Técnicos Oficiais de Contas devem transformar-se em mais-valias das empresas, queremos dizer que lhes compete acompanhar diariamente a vida das empresas e aconselhar os empresários nas tomadas de decisão, nos mais diversos domínios da vida das empresas. Este profissional é polivalente e dotado de sensibilidade para as complexas e heterogéneas questões re-

lacionadas com a gestão das empresas. O TOC deve ser visto como uma espécie de conselheiro, apoio e amigo a que se recorre, sempre que as questões suscitem dúvidas. Uma espécie de braço direito dos empresários. A luz que vai à frente e que procura iluminar o caminho.»

Desta forma, sendo o TOC o responsável, numa óptica técnica e estatutária, pela mencionada regularidade técnica contabilística, o seu trabalho, também sob este prisma conceptual, influencia objectiva e directamente a tomada de decisões pelo órgão de gestão. É um facto incontornável!

Pretendemos com estes comentários clarificar que, embora as responsabilidades técnicas contabilísticas do TOC não estejam previstas, efectivamente, no SNC, as mesmas estão, contudo, consagradas no art.º 6.º do EOTOC e, como tal, terão de ser tidas em consideração.

Ainda neste contexto, note-se que não é por mero acaso que o art.º 14.º «Ilícitos de mera ordenação social» do Decreto-Lei n.º 158/2009, que aprovou o SNC, não prevê a aplicação de qualquer penalidade (coima) ao TOC mas sim à entidade.<sup>(23)</sup>

Em nosso artigo anterior<sup>(24)</sup> apelámos à clarificação deste aspecto no âmbito do que designámos por «responsabilidade contabilística subsidiária» e, em entrevista à Revista «TOC», reforçámos<sup>(25)</sup>: «Neste contexto, dado que o TOC é o responsável pela regularidade técnica contabilística, e considerando que essas normas sancionatórias se referem ao incumprimento de factos contabilísticos, poder-se-á questionar se o TOC não responderá subsidiariamente pelas entidades. Ou seja, será que, a exemplo da “reversão fiscal” prevista no art.º 24.º da Lei Geral Tributária, se poderá invocar a existência de “reversão contabilística”? Esta é uma das questões que urge ser esclarecida pela Comissão de Normalização Contabilística.»

### O alargamento das funções (responsabilidades) do TOC

Fazendo um pouco de história, relembramos que, há quase 100 anos, a primeira norma legal a fazer referência às responsabilidades do então designado «guarda-livros» foi a Lei da Fiscalização das Sociedades Anónimas, de 13 de Abril de 1911 (vigorou no ano civil de 1911 e ano económico de 1912), sendo considerada a lei embrionária da fiscalização das sociedades, ao prever que as contas fossem fiscalizadas por peritos contabilistas.

A Lei estabelecia uma nítida distinção entre as funções de gestão e de guarda-livros, referindo que os directores não podiam ser «guarda-livros».

O número 2 do art.º 9.º da parte II, sob o título «Modo de exercer a fiscalização», determinava que os documentos de prestação de contas deveriam ser assinados «sempre pelo guarda-livros». Além disso, o art.º 35.º estabelecia que os guarda-livros eram co-responsáveis, com os gerentes da sociedade, por quaisquer actos dolosos tendentes a ocultar a veracidade das verbas constitutivas dos balanços, e, por esse motivo, eram obrigados a subscrever os inventários, balanços e todas as contas que as sociedades tinham de apresentar.

Como podemos verificar, as responsabilidades contabilísticas dos TOC, consagradas no mencionado art.º 6.º do EOTOC, já estavam expressas, de uma forma geral, nessa centenária Lei, prevendo, até, que o guarda-livros deveria «subscrever os inventários», facto esse que o actual articulado não contempla. Ou seja, particularmente neste aspecto, até se pode concluir que o actual EOTOC é menos exigente que aquela Lei.

Gonçalves da Silva, em complemento ao comentário atrás referido<sup>(26)</sup>, sublinhou: «Infelizmente, há muitos pretensos guarda-livros que não podem prestar à gerência o valioso concurso que um profissional habilitado lhe prestaria em muitos casos.»

Sem dúvida que estas duas referências históricas reforçam a nossa argumentação de que<sup>(27)</sup> «uma profissão é tanto mais reconhecida quanto maiores forem as suas responsabilidades. Uma profissão afirma-se pelas competentes responsabilidades técnicas e sociais, no contexto do interesse público.»

No mesmo sentido, o bastonário da OTOC, António Domingues de Azevedo, destacou<sup>(28)</sup>: «A importância de uma profissão afere-se pelo seu campo de acção.»

É neste contexto que importa salientar que uma das principais alterações do EOTOC, introduzida pelo citado Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, refere-se, precisamente, ao alargamento das funções e responsabilidades dos TOC.

Com efeito, apesar dos comentários expendidos no item anterior, julgamos oportuno desenvolver esta temática, dado que a mesma não tem sido pacífica entre os profissionais, tendo sido, até, um dos principais temas da última campanha eleitoral para a OTOC.

Efectivamente, as funções (responsabilidades) do

TOC foram recentemente alargadas pela referida alteração do art.º 6.º do EOTOC, através do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, nomeadamente através dos seguintes aspectos:

A inclusão da alínea d), no que tange à assumpção da responsabilidade pela supervisão dos actos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários. Estas funções têm gerado alguma polémica, tendo o bastonário da OTOC, António Domingues de Azevedo<sup>(29)</sup>, esclarecido: «.../...

Para que a responsabilidade pela regularidade técnica, contabilística e fiscal tenha alguma coerência, só faz sentido que os TOC tenham a supervisão dos assuntos relacionados com o processamento dos salários. Atende-se que os vencimentos não precisam de ser processados pelos profissionais, mas apenas por eles supervisionados. Nem mesmo se pretende invadir a esfera dos recursos humanos, pois a lei não confere ao TOC a responsabilidade da colocação dos profissionais. Abrem-se, isso sim, novas oportunidades que é preciso aproveitar.»

O alargamento e clarificação das funções de consultoria nas áreas da contabilidade, da fiscalidade e da segurança social, conforme prevê a alínea a) do n.º 2;

A possibilidade de o TOC poder intervir na fase graciosa do procedimento tributário (por exemplo, reclamação graciosa)<sup>(30)</sup>, conforme prevê a alínea b) do n.º 2;

A clarificação das funções de «perito nomeado pelos tribunais», conforme prevê a alínea c) do n.º 2 e o n.º 4;

A clarificação das funções previstas na alínea b) do n.º 1, aditando o n.º 3 nos seguintes termos: «3 - Entende-se por regularidade técnica, nos termos da alínea b) do n.º 1, a execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.»

De notar que relativamente a este último articulado, em nosso artigo anterior, sob o título «As Responsabilidades sobre as Demonstrações Financeiras»<sup>(31)</sup>, já tínhamos alertado para a necessidade da sua clarificação, referindo o seguinte: «Um outro aspecto importante a considerar para delimitar as responsabilidades dos TOC neste capítulo prende-se com o que se deve entender

pela expressão “regularidade técnica” nas áreas contabilística e fiscal.

Julgamos, salvo melhor opinião, que a expressão deverá ser entendida como as acções desenvolvidas pelo TOC no cumprimento das normas contabilísticas e fiscais. Assim, por exemplo, poderá apelar-se ao incumprimento da regularidade técnica sempre que:

Se contabilizarem custos e proveitos em desrespeito do POC;

Se deduz indevidamente o IVA;

Não se liquida IVA de uma determinada operação sujeita e não isenta;

Não se efectuam os descontos para IRS e Segurança Social exigidos pelas respectivas leis;

Etc., etc., etc..»

No mesmo contexto, António Domingues de Azevedo, referiu<sup>(32)</sup>: «Na verdade, a relevação contabilística – porque assente em factos ou documentos que chegam ao conhecimento dos TOC por outros intervenientes – acaba por aportar um grau de incerteza e contingência que dificulta a assunção plena das responsabilidades emergentes do termo “regularidade”.»

E acrescentou: «Para se poder, com algum rigor, abordar e delimitar o conceito de “regularidade”, é necessário entender a forma específica e as condições em que, por razões de história ou omissão, se tem vindo a desenvolver a profissão em Portugal. Só depois estaremos preparados para compreender o termo “regularidade”.»

Ou seja, este novo articulado vem, de certa forma, responder às nossas preocupações, do qual destacamos as seguintes ideias-chave:

A expressão «tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário», constitui um verdadeiro salvo conduto para o TOC, na medida em que, caso lhe sejam fornecidos documentos e informações, ou até, estes não serem verdadeiros (por exemplo, facturas falsas, relações de inventários dos inventários<sup>(33)</sup>), o TOC encontra-se salvaguardado por esta disposição estatutária. No entanto, não deixamos de colocar as seguintes questões: E se o TOC tiver conhecimento dessas situações, deverá fechar os olhos? Será que essa disposição é assim tão abrangente que iliba o TOC? E se, como referimos naquele texto, e a título de exemplo, os inventários forem “inventados”?<sup>(34)</sup>;

A expressão «e as decisões do profissional no âmbito contabilístico» apela, precisamente, aos referidos juízos de valor por parte do TOC no contexto dos comentários atrás expendidos. De notar que as

decisões são estritamente contabilísticas e não de gestão, isto é, não são decisões de gestão puras, as quais competem, repetimos, aos representantes do órgão de gestão da entidade nos precisos termos atrás referidos.

Note-se, porém, que, não raras vezes, a decisão de gestão só é tomada após a análise prévia dos efeitos contabilísticos, fiscais e legais subjacentes, daí o mencionado papel do TOC como «parceiro decisivo no negócio.» Lembre-se, por exemplo, o caso de a empresa pretender adquirir uma viatura e o empresário/gestor solicitar parecer ao TOC sobre a melhor forma de financiamento (por exemplo, ALD, locação financeira, renting, crédito bancário);

A expressão «com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira» da realidade patrimonial da empresa, deve ser interpretada como a «imagem verdadeira e apropriada» (IVA)<sup>(35)</sup>, prevista no item 2.3 do POC e no parágrafo 46 da estrutura conceptual do SNC;

Dado que a IVA está devidamente consagrada naqueles normativos, não compreendemos as razões da sua não referência neste articulado;

A expressão «bem como o envio para as entidades públicas...», reforça as responsabilidades (competências, funções) do TOC no âmbito da regularidade fiscal prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 6.º do EOTOC, nomeadamente junto da administração tributária (por exemplo, declarações fiscais) e da Segurança Social.

Julgamos que estes comentários constituem um ligeiro contributo para a clarificação do conteúdo e alcance do clausulado em apreço, o qual, certamente, será objecto de esclarecimentos mais competentes que também aguardamos.

Desta forma, poderemos inferir que o interesse público inerente à profissão de TOC sai claramente reforçado e reconhecido pela sociedade e, particularmente, pelos empresários (empresas). Deste modo, também a responsabilidade social do TOC passa a ser reforçada e, obviamente, mais visível, contribuindo para o seu enobrecimento.

### «O conhecimento do negócio» pelos TOC

Como já referimos, um outro aspecto conceptual que está subjacente à primeira frase da «Introdução» do presente artigo é o do «conhecimento do negócio» da empresa por parte do TOC.

António Domingues de Azevedo tem sublinhado, em diversas intervenções públicas e escritos, a im-

portância do conhecimento do negócio pelos TOC. A título de exemplo, destacamos<sup>(36)</sup>: «O SNC vai exigir um maior e mais profundo conhecimento do negócio e da actividade que a Contabilidade expressa, pois só conhecendo a realidade objectiva e, muitas vezes, intrínseca das empresas é que será possível fazer um correcto enquadramento contabilístico da sua realidade económica e financeira.»

Em Janeiro de 2008 elaborámos um artigo, sob o título «O Conhecimento do Negócio nas Actividades dos TOC e dos ROC»<sup>(37)</sup>, no qual apresentámos diversos aspectos relacionados com esta temática e que a seguir resumimos.

O artigo inicia-se da seguinte forma: «Há dias um Técnico Oficial de Contas (TOC) colocava-nos uma questão sobre a relevação contabilística de um facto patrimonial de uma empresa.

Na oportunidade, respondemos ao colega que para lhe dar uma resposta concreta teríamos de dispor de mais informações sobre o ramo/sector de actividade e o negócio da empresa.

.../...

Assim, o TOC para registar os factos patrimoniais de qualquer empresa deverá munir-se de um conjunto de informações sobre a mesma, tais como o produto/serviço, e o circuito económico, de forma a exercer com competência técnica as suas funções.»

Com efeito, o TOC deverá ter um conhecimento das diversas envolventes internas e externas dos negócios da entidade a que presta serviços, de forma a cumprir diligentemente as suas funções, como, aliás, preceitua o princípio deontológico «Da competência» previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 3.º do Código Deontológico<sup>(38)</sup> e no art.º 52.º n.º 1 do EOTOC.<sup>(39)</sup>

Ainda no mesmo artigo salientámos algumas Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) aplicáveis à actividade de auditoria às contas e, em particular, a DRA 310, sob o título «Conhecimento do Negócio»<sup>(40)</sup>, a qual contém um apêndice apelando para os seguintes aspectos (em síntese):

- A. Factores económicos gerais;
- B. O sector - condições importantes que afectam o negócio da entidade;
- C. A entidade:
  1. Gestão e detentores do capital - características importantes;
  2. Negócio da entidade - produtos, mercados, fornecedores, custos, operações;
  3. Desempenho financeiro - factores respeitantes à

posição financeira e lucratividade da entidade;

4. Relato ambiental – influências externas que afetem o órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras.

Como então sublinhámos, embora esta DRA seja apenas aplicável à actividade dos ROC, constitui um excelente referencial normativo que o TOC poderá utilizar na sua actividade, dada a ausência de um normativo contabilístico idêntico.

### Um bom (mau) TOC vê-se por um bom (mau) anexo

O título deste item corresponde a um artigo que estamos a ultimar e que brevemente divulgaremos no nosso portal Infocontab.

Hesitámos na escolha deste título relativamente a um outro alternativo «Anexo – ‘Salvo-Conduto’ dos TOC»<sup>(41)</sup>, expressão esta que tem sido insistentemente referida pelo presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Domingos José da Silva Cravo, para sublinhar o aumento da importância (do POC para o SNC) das divulgações no anexo.

De notar que já muito antes apelámos no reconhecimento da importância do anexo no conjunto das demonstrações financeiras, nomeadamente através da elaboração de dois artigos com os seguintes títulos: «Em Prol da Dignificação do “Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados”»<sup>(42)</sup>;

«Contributo para a elaboração do ABDR».<sup>(43)</sup>

A designação do POC (capítulo 8) «Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados» (ABDR) foi alterada com o SNC para «Anexo», o que se justifica pelo facto de, precisamente, o anexo ter aumentado a sua importância no contexto das restantes demonstrações financeiras do SNC, conforme dispõe a norma contabilística e de relato financeiro n.º 1, sob o título «Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras.»

Com efeito, no POC, o ABDR era, essencialmente, uma demonstração financeira complementar às duas demonstrações financeiras principais (balanço e demonstração dos resultados por naturezas), ao passo que no SNC essa função de complementaridade abrange não só estas duas demonstrações financeiras, mas também as restantes (demonstração dos fluxos de caixa e demonstração das alterações no capital próprio), o que per se justifica essa alteração de designação.

A expressão «salvo-conduto» realça a importância

de o órgão de gestão e do TOC, este último nos casos atrás assinalados no contexto das micro e PME, efectuarem uma descrição rigorosa, do ponto de vista técnico, das práticas (políticas) contabilísticas adoptadas, com o fim de constituírem um «mecanismo de defesa», nomeadamente no que tange à aplicação das contra-ordenações previstas no art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC.

Como referimos no capítulo 4 deste artigo, o item 3.3 do «Anexo desenvolvido», atrás transcrito, sublinha que os juízos de valor são da competência do órgão de gestão e não do TOC.

Porém, como destacámos, o TOC assume a responsabilidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, no âmbito do art.º 6.º do EOTOC, as quais, repetimos, passaram a estar clarificadas no n.º 3 deste articulado, com o âmbito atrás comentado.

Nesta conformidade, tendo em conta a citada característica (função) de complementaridade do anexo, que se afirma como uma demonstração financeira «harmonizadora» do relato financeiro, a referida descrição das práticas (políticas) contabilísticas poderá, efectivamente, constituir um «salvo-conduto» para o TOC e, obviamente, para o órgão de gestão, no esclarecimento e informação dos diversos utilizadores/*stakeholders* internos e externos, servindo de suporte à tomada de decisões.

Finalmente, e no mesmo contexto, Franco e Silva<sup>(44)</sup> sublinham: «Neste sentido, o anexo corresponderá a um ‘manual de instruções’ das contas e políticas contabilísticas da empresa.»

### Os TOC e o Código das Sociedades Comerciais

O título deste item corresponde a um breve artigo que elaborámos em 2004<sup>(45)</sup> no qual alertámos para a importância do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro, na actividade do TOC, e que agora recuperamos.

A alínea a) do n.º 1 do art.º 6.º do EOTOC e o art.º 2.º do Código Deontológico relevam que o TOC deverá cumprir as normas legais, o que compreende, como é óbvio, o CSC uma vez que este foi aprovado por um diploma legal (acima referido).

Além disso, o CSC contém diversas referências a aspectos contabilísticos (por exemplo, constituição de reservas, cobertura de prejuízos, aprovação de contas), pelo que sendo o TOC responsável pela regularidade técnica contabilística, no âmbito do citado

art.º 6.º do EOTOC, deverá atender a essas situações. No entanto, como sublinhámos nesse artigo, o CSC não faz qualquer referência ao TOC<sup>(46)</sup> e referimos: «.../...

Ou seja, não deveria o CSC ser alterado para contemplar as responsabilidades dos TOC, designadamente as relativas à regularidade técnica contabilística e à assinatura das demonstrações financeiras, conforme prevê o citado art.º 6.º do ECTOC?»

E, em reforço, escrevemos: «Por outro lado, o trabalho técnico do TOC não pode condicionar a elaboração e prestação de contas por parte do órgão de gestão, como prevê o art.º 65.º, n.º 1, do CSC.

Assim, uma vez que as demonstrações financeiras terão de ser assinadas também pelo TOC, será que as mesmas poderão considerar-se correctamente elaboradas e susceptíveis de apresentação em assembleia-geral de accionistas/sócios, no caso do TOC não as ter assinado?»

Deixamos, também, estes considerandos para reflexão.

### Conclusões

O SNC e a recente alteração do EOTOC apelam, efectivamente, a um “novo” TOC, com maiores responsabilidades, mais interventivo, mais exigente, e com mais formação, podendo (devendo) constituir uma oportunidade para um maior reconhecimento do interesse público das suas funções e da responsabilidade social subjacente.

Apesar do SNC não atribuir responsabilidades contabilísticas ao TOC, mas apenas ao órgão de gestão, o art.º 6.º do EOTOC confere-lhe essas responsabilidades (funções).

Na grande maioria das micro e PME portuguesas, o TOC é o único técnico com conhecimento nas áreas contabilística e fiscal, pelo que é, obviamente, chamado pelo empresário/órgão de gestão a interferir no processo de tomada de decisão e na gestão das empresas, emitindo, desta forma, juízos de valor (por exemplo, contabilísticos, fiscais, legais, gestão).

As recentes alterações ao art.º 6.º do EOTOC, pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, alargaram as funções (competências, responsabilidades) do TOC, nomeadamente no que tange às tarefas inerentes à segurança social e às funções de consultoria, o que reforça o mencionado interesse público da profissão e respectivo reconhecimento pela sociedade e, particularmente, pelos empresários.

Nesse pressuposto de aumento da sua intervenção, o TOC terá de ter um melhor conhecimento do negócio das empresas, não só para desempenhar essa tarefa de «parceiro na decisão», mas também para suportar os registos contabilísticos inerentes aos factos patrimoniais e elaboração das respectivas demonstrações financeiras, no âmbito daquele art.º 6.º do EOTOC.

É neste contexto que, no conjunto das demonstrações financeiras do SNC, o anexo assume uma importância significativa na descrição das políticas (práticas) contabilísticas da entidade, sendo identificado como um «salvo-conduto» do órgão de gestão e, nos casos sublinhados, do TOC.✂

(ARTIGO RECEBIDO EM MARÇO DE 2010)

\*Presidente do Conselho Fiscal da OTOC  
Vogal da Comissão de História da Contabilidade da OTOC  
ROC n.º 790 e TOC n.º 2 586

### Notas

- (1) Disponíveis no sítio da CNC e no nosso portal Infocontab, em [www.infocontab.com.pt](http://www.infocontab.com.pt), no menu «Normalização Contabilística e SNC/Sistema de Normalização Contabilística (SNC).»
- (2) Sobre o livro elaborámos um texto com o mesmo título que se encontra disponível no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 300.» Os comentários dos Professores estão disponíveis no nosso portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Livros.»
- (3) Disponível para *download* no nosso portal Infocontab nos menus «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 278», «Sistema de Normalização Contabilística (SNC)/Artigos» e «Revista Electrónica/Revista n.º 47, de Novembro de 2009.»
- (4) Na data da elaboração do artigo, o Decreto-Lei n.º 310/2009 ainda não tinha sido publicado, pelo que o esquema já contém esta referência.
- (5) Esta frase pode não corresponder exactamente à proferida, tendo sido registada pela nossa memória.
- (6) Relativa ao SNC.
- (7) Relativa ao POC.
- (8) Dissertação apresentada em 12 de Maio de 1991 e publicada em livro sob o título «O Sistema Contabilístico e Fiscal Português - Uma Abordagem aos Relatórios e Contas das Empresas», ed. Vislis Editores, Lisboa, Novembro de 2000, com 280 páginas.
- (9) Face ao estabelecido no Código das Sociedades Comerciais.
- (10) Relevamos as aspas nas duas expressões.
- (11) Sobre esta temática elaborámos artigo sob o título «O ‘Justo Valor’ no SNC e o art.º 32.º do CSC» Contabilidade & Empresas n.º 1, 2.ª Série, de Janeiro/Fevereiro de 2010, p. 14-7 e disponível para *download* no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 286.»
- (12) Em entrevista publicada na revista «Revisores & Auditores» n.º 45, de Abril/Junho de 2009, p. 8. Esta expressão consta também do quadro n.º 2 do presente artigo.

- (13) Conforme referência no rodapé anterior deste artigo.
- (14) Sob o título «Análise de Alguns Aspectos Conceptuais do SNC», a publicar na revista «Revisores & Auditores» e a disponibilizar no nosso portal Infocontab em [www.infocontab.com.pt](http://www.infocontab.com.pt), nos menus «Actividades pessoais/Artigos (*download*)» e «Sistema de Normalização Contabilística (SNC)/Artigos».
- (15) No capítulo «Os “juízos de valor” e a dicotomia “princípios vs regras” no SNC» deste artigo desenvolvemos este aspecto.
- (16) Nestas últimas assumem particular destaque as declarações para efeitos de IVA e de IRC.
- (17) Dado que o SNC é uma adaptação (e não adopção) das NIC/NIRF do IASB e uma vez que estas também não atribuem quaisquer responsabilidades ao profissional, o SNC seguiu a mesma filosofia.
- (18) O anexo abreviado (reduzido), aplicável às pequenas entidades (PE), apenas refere genericamente esta nota, isto é, não contém este texto.
- (19) No capítulo «Os “juízos de valor” e a dicotomia “princípios vs regras” no SNC» deste artigo desenvolvemos este aspecto.
- (20) Com as alterações ao EOTOC pelo referido Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, as normas de Código Deontológico passaram a integrar o próprio Estatuto (anexo II).
- (21) Conforme quadro n.º 1 deste artigo.
- (22) Conforme referência no quadro n.º 1 do presente artigo.
- (23) É utilizada a expressão «Entidade sujeita ao SNC.»
- (24) Sob o título «O Controlo de Aplicação das Normas (*Enforcement*) no SNC», «Revista Fiscal» n.º 1, de Janeiro de 2010, pp. 7-9, disponível para *download* no nosso portal Infocontab nos menus «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 284», «Revista Electrónica/Revista n.º 47, de Novembro de 2009» e «Normalização Contabilística e SNC/Sistema de Normalização Contabilística (SNC)/Artigos.»
- (25) N.º 115, de Outubro de 2009, p. 8.
- (26) Conforme referência no quadro n.º 1 deste artigo.
- (27) Frase destacada na nossa entrevista à Revista «TOC» referida no rodapé n.º 25 deste artigo.
- (28) Em entrevista à Revista «TOC» n.º 116, de Novembro de 2009, p. 11.
- (29) Conforme entrevista referida na nota de rodapé n.º 28.
- (30) Exclui-se, portanto, o processo contencioso (por exemplo, impugnação judicial), da responsabilidade do advogado, muito embora também aqui o TOC, não raras vezes, intervém como um perito auxiliar do advogado, especialmente na área contabilística e, até, contabilístico-fiscal.
- (31) Publicado no livro «Técnicos Oficiais de Contas», Ed. Infocontab Edições, Lda., Janeiro de 2007, pp. 265-74, TOC, n.º 6, de Dezembro de 2000, pp. 42-45 e disponível para *download* no nosso portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 56».
- (32) Em editorial da Revista «TOC» n.º 72, Ano VI, Março de 2006, p. 3.
- (33) Intencionalmente referimos «inventários dos inventários» quando antes referimos «inventários das existências», isto é, a palavra «inventários» com a nova terminologia (léxico) do SNC, nomeadamente a norma contabilística e de relato financeiro n.º 18 - Inventários (NCRF 18), passa, neste contexto, a ter um duplo significado.
- (34) A este propósito, sugerimos a leitura do nosso artigo «Inventário ou “Realário” (das Existências)», «Eurocontas» n.º 45, de Janeiro de 1999, pp. 20-3 e disponível para *download* no nosso portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 32.»
- (35) Sobre esta temática elaborámos os seguintes artigos:  
- «O TOC Perante a “Imagem Verdadeira e Apropriada”, publicado na revista «Eurocontas» n.º 51, de Julho de 1999, pp. 38-9 e no «Semanário Económico» n.º 658, de Agosto de 1999, p.12 e disponível para *download* no portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 36.»  
- «A “IVA” na Contabilidade», publicada na «Revista de Contabilidade e Finanças» n.º 80, de Janeiro/Março de 2005, pp. 5-6 e disponível para *download* no nosso portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 138.»
- (36) Em entrevista publicada na Revista «TOC» n.º 116, de Novembro de 2009, p. 13.
- (37) Publicado na «Revista Fiscal» n.º 6, de Junho de 2009, pp. 7-14 e disponível para *download* no portal Infocontab nos menus «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 226» e «Revista Electrónica/Revista n.º 27, de Janeiro de 2008.»
- Versão reduzida publicada no «Jornal AMinho» n.º 82, de Janeiro de 2008, p. 19, «Diário do Minho» n.º 28 119, de Abril de 2009, p. 5 e disponível para *download* no portal Infocontab nos menus «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 226» e «Revista Electrónica/Revista n.º 27, de Janeiro de 2008.»
- (38) Enunciado da seguinte forma: «e) O princípio da competência implica que os técnicos oficiais de contas exerçam as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e as técnicas divulgados, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos.»
- (39) Enunciado da seguinte forma: «1 - Os técnicos oficiais de contas têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer actuação contrária à dignidade da mesma.»
- (40) O texto integral desta DRA está disponível para *download* no menu «INFOAUDIT/Ordem dos ROC/Normas Técnicas» do nosso portal Infocontab.
- (41) Também estamos a preparar um outro artigo com este título.
- (42) Publicado na revista «Eurocontas» n.º 34, de Janeiro de 1998, pp. 10-3 e «Boletim da CROC» n.º 13, de Outubro/Dezembro de 1997, pp. 21-5 e disponível para *download* no portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 22.»
- (43) Publicado na Revista «TOC» n.º 58, de Janeiro de 2005, pp. 24-39 e disponível para *download* no portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 146.»
- (44) Franco, Paula e Silva, Amândio: «A Importância do Anexo no SNC», «Jornal de Negócios», de 4 de Janeiro de 2010, p. 30.
- (45) Publicado no jornal «Vida Económica» n.º 1 064, de Agosto de 2004, p. 36 e disponível para *download* no nosso portal Infocontab no menu «Actividades pessoais/Artigos (*download*)/Por título/N.º 136.»
- (46) Já relativamente aos ROC existem diversas referências, o que se compreende pelo facto de exercer funções de fiscalização e ter de emitir diversos relatórios (por exemplo, certificação legal das contas, relatório de auditoria, relatórios de avaliação em espécie nos termos do art.º 28.º, relatório de transformação de sociedades conforme art.º 131.º do CSC, relatórios de fusões/cisões).