



Instituto Politécnico de Tomar

Escola Superior de Gestão de Tomar

João Carlos Gonçalves Ferreira

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal

–

Os novos desafios do setor

Projeto de Mestrado

Orientado por:

Dr. Carlos Fernando Calhau Trigacheiro – Instituto Politécnico de Tomar

Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar
para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção
do grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira

Estejas tu onde estiveres...

Dedico-te a ti “velhota”!

RESUMO

O setor da auditoria em Portugal acaba de passar por uma fase de intensas alterações de natureza legislativa, pela entrada em vigor, a 1 de janeiro de 2016, do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do novo Regime Jurídico de Supervisão da Auditoria, consequência da transposição e adoção da regulamentação comunitária, nomeadamente, da Diretiva 2014/56/EU e do Regulamento (UE) 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho.

O presente estudo visa perceber qual o impacto que a entrada em vigor do novo normativo tem sobre o exercício da auditoria e ainda analisar as perspetivas futuras que se apresentam para a profissão de auditor em Portugal. A abordagem ao tema é realizada, inicialmente, com um tratamento descritivo da evolução da regulamentação da atividade de auditoria em Portugal e no mundo, desde os seus primórdios até à atualidade.

Segue-se um estudo empírico que procura recolher e interpretar, através de um inquérito por questionário, a opinião dos principais profissionais deste setor em Portugal, os Revisores Oficiais de Contas.

Concluimos que o novo enquadramento legal teve um impacto profundo na atividade de auditoria em Portugal, tanto ao nível da sua componente prática, organizativa, e sancionatória, bem como, e principalmente, ao nível da sua supervisão.

Finalizando, percebemos que as perspetivas que se apresentam aos auditores serão díspares de acordo com o seu nível organizativo, dimensão e clientes alvo, devendo manter-se o reforço das práticas de independência e objetividade na profissão, investindo-se cada vez mais na formação e qualificação, em respeito dos mais elevados padrões de ética e deontologia profissional.

Palavras-chave: auditoria, estatuto, regime jurídico, regulamentação comunitária e perspetivas.

ABSTRACT

The audit sector in Portugal has just gone through a period of intense legislative changes, due to the implementation in January 1, 2016, of the new Statutory Auditors Statute and the new Legal Regime of Audit Oversight, consequence of the transposition and adoption of Community regulation, specifically, the Directive 2014/24/EU and the Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council.

This study aims to understand the impact that the new regulation implementation has on the audit exercise and furthermore, analyze the future prospects that are presented to the audit profession in Portugal. The approach to the subject is performed initially with a theoretical treatment of the audit sector rules evolution in Portugal and in the world, from its conception to nowadays.

Following an empirical study that seeks to collect and decode, through a questionnaire survey, the opinion of the Portuguese main professionals in this sector, the Statutory Auditors.

It can be concluded that the new legal framework of the audit sector has had a deep impact on the audit activity in Portugal, not only in terms of its practical, organizational, and penalty components, but also, and especially, regarding oversight.

In conclusion, we have realized that the perspectives presented to the auditors will diverge in accordance to their organizational level, size and target customers, remaining the reinforcement of independence and objectivity practices in the profession, investing even more in training and qualification in regard of the highest ethics and professional deontology standards.

Keywords: audit, statute, legal regime, community regulation and prospects.

AGRADECIMENTOS

Apesar de se tratar de um trabalho individual, a realização deste projeto só foi possível graças ao apoio e colaboração de algumas pessoas, às quais não poderia deixar de agradecer e mostrar a minha gratidão.

Os meus agradecimentos vão, em primeiro lugar, para o Dr. Carlos Trigacheiro, orientador do presente projeto, pelo seu apoio, profissionalismo e disponibilidade demonstrada para a leitura e retificação do projeto, e esclarecimento de todas as dúvidas que foram surgindo ao longo do trabalho. A sua orientação foi decisiva para o resultado final aqui apresentado.

Um agradecimento muito especial à minha esposa Sónia, pelo apoio incondicional, pelas palavras de incentivo nos momentos de maior dificuldade e pela compreensão imensurável demonstrada ao longo de toda a frequência do mestrado, mas principalmente durante a realização do presente projeto.

Agradeço a toda a minha família, principalmente aos meus pais pela força, apoio e sacrifício que sempre demonstraram ao longo da minha vida e que também esteve presente na frequência do mestrado e na realização deste projeto.

Um obrigado a todos os meus amigos que sempre me apoiaram nos bons e maus momentos, apesar da ausência a que este trabalho obrigou.

A todos um “Muito obrigado!”, porque sem eles não teria sido possível a concretização de mais esta etapa na minha vida.

ÍNDICE

ÍNDICE	I
ÍNDICE DE TABELAS	III
ÍNDICE DE GRÁFICOS	IV
ABREVIATURAS E SIGLAS	V
1. INTRODUÇÃO	- 1 -
1.1. <i>Importância e introdução ao tema</i>	- 1 -
1.2. <i>Objetivos da investigação</i>	- 3 -
1.3. <i>Estrutura do projeto</i>	- 3 -
2. METODOLOGIA	- 5 -
3. REVISÃO DE LITERATURA	- 7 -
3.1. <i>Antecedentes da auditoria</i>	- 7 -
3.2. <i>Evolução histórica dos normativos de auditoria no Mundo</i>	- 9 -
3.3. <i>Evolução histórica do normativo de auditoria em Portugal</i>	- 17 -
4. REGULAMENTAÇÃO DO SETOR DE AUDITORIA EM PORTUGAL	- 23 -
4.1. <i>Ética e Deontologia em auditoria</i>	- 23 -
4.2. <i>Normativo Técnico</i>	- 28 -
4.3. <i>Regulamentação Comunitária</i>	- 34 -
4.4. <i>Processo de transposição da Diretiva 2014/56/UE e adoção do Regulamento (UE) 537/2014 pelo normativo português</i>	- 39 -
4.5. <i>Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas</i>	- 45 -
4.6. <i>Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria</i>	- 56 -

5. NOVOS DESAFIOS DO SETOR DE AUDITORIA EM PORTUGAL	- 64 -
5.1. <i>Impacto do novo normativo no setor de auditoria em Portugal</i>	- 64 -
5.2. <i>Perspetivas futuras do setor de auditoria</i>	- 67 -
6. ESTUDO EMPÍRICO	- 71 -
6.1. <i>Definição do problema</i>	- 71 -
6.2. <i>Planificação do processo de resolução</i>	- 72 -
6.3. <i>Recolha e organização dos dados</i>	- 79 -
6.4. <i>Apresentação, análise e interpretação dos dados</i>	- 80 -
7. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES	- 99 -
7.1. <i>Conclusões</i>	- 99 -
7.2. <i>Limitações ao estudo</i>	- 102 -
7.3. <i>Sugestões para novos estudos</i>	- 104 -
BIBLIOGRAFIA	- 105 -
ANEXOS	- 111 -
<i>Anexo I – Artigo 178.º do Código Comercial de 1888</i>	- 112 -
<i>Anexo II – Questionário enviado aos ROC</i>	- 113 -
<i>Anexo III – Primeira mensagem de correio eletrónico enviada aos inquiridos</i>	- 117 -
<i>Anexo IV – Segunda mensagem de correio eletrónico enviada aos inquiridos</i>	- 118 -
<i>Anexo V – Press Release da OROC, de 21/07/2016</i>	- 119 -

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Normas de auditoria	- 16 -
Tabela 2: Estrutura do Código de Ética da IFAC	- 25 -
Tabela 3: Estrutura do Código de Ética da OROC	- 27 -
Tabela 4: Diretrizes de Revisão/Auditoria	- 29 -
Tabela 5: Recomendações Técnicas	- 30 -
Tabela 6: Interpretações Técnicas	- 31 -
Tabela 7: Estrutura do Regulamento (UE) 537/2014	- 37 -
Tabela 8: Cronologia Proposta de Lei 292/XII	- 40 -
Tabela 9: Cronologia Proposta de Lei 334/XII	- 42 -
Tabela 10: Principais aspetos contido na Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro	- 60 -
Tabela 11: Tipos de amostragem	- 74 -
Tabela 12: Vantagens e desvantagens de algumas técnicas usadas na pesquisa	- 76 -

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Género do inquirido	- 81 -
Gráfico 2: Experiência profissional	- 81 -
Gráfico 3: ROC em exercício de funções	- 82 -
Gráfico 4: Modo de exercício da atividade de ROC	- 83 -
Gráfico 5: Excessiva atribuição de poderes à CMVM	- 85 -
Gráfico 6: CMVM – Supervisão de auditoria vs Supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários	- 86 -
Gráfico 7: Conflito de interesses entre as funções de supervisor e de regulador da CMVM	- 86 -
Gráfico 8: Sobreposição das competências e poderes da CMVM aos da OROC	- 87 -
Gráfico 9: Submissão da OROC à CMVM	- 88 -
Gráfico 10: Supervisão de auditoria por entidade independente dos reguladores setoriais	- 89 -
Gráfico 11: Alargamento do número de EIP	- 90 -
Gráfico 12: Novo regime sancionatório	- 91 -
Gráfico 13: Período de rotação de ROC de EIP	- 93 -
Gráfico 14: Período de rotação do sócio nas auditorias a EIP	- 94 -
Gráfico 15: Aumento dos serviços distintos de auditoria proibidos	- 95 -
Gráfico 16: Opção pelas soluções mais penalizadoras do Regulamento (UE) 537/2014	- 96 -
Gráfico 17: Processo de consulta aos principais interessados na transposição da regulamentação europeia	- 97 -
Gráfico 18: Escassez do período de <i>vacatio legis</i> dos diplomas nacionais	- 98 -

ABREVIATURAS E SIGLAS

AEM - Associação de Empresas Emitentes de Valores Cotados em Mercado

AIA - *American Institute of Accountants*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CEAOB - *Committee of European Audit Oversight Bodies*

CEDROC - Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas

CEOROC - Código de Ética da OROC

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DRA - Diretrizes de Revisão/Auditoria

EIP – Entidades de Interesse Público

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FEE - *Fédération des Experts Comptables Européens*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC - *International Federation of Accountants*

INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda

ISA - *International Statements on Auditing*

IT – Interpretações Técnicas

NTRA - Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

RJSA - Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria

ROC – Revisor (es) Oficial (is) de Contas

RT – Recomendações Técnicas

SAS - *Statements on Auditing Standards*

SEC - *Security Exchange Commission*

SOA - *Sarbanes-Oxley Act*

SROC – Sociedade (s) de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

UEC - *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers*

1. INTRODUÇÃO

1.1. IMPORTÂNCIA E INTRODUÇÃO AO TEMA

O conceito de auditoria tem sido alterado e atualizado ao longo dos tempos. Se inicialmente a auditoria tinha como objetivo detetar fraudes e erros, passou a ter domínios e formas específicas. Temos então que, a auditoria, desde os seus primórdios, sempre se apresentou como uma atividade em constante evolução e adaptação aos novos cenários com que se depara.

O incremento da necessidade de normas que regulem esta atividade começou a ser mais notório no século XIX, como consequência da revolução industrial com o aumento do tamanho e complexidade das empresas. É a partir deste momento que a auditoria começa, ao nível regulamentar, a sofrer uma maior evolução, que na maioria dos casos essa evolução é mais evidente na sequência de crises ou períodos mais agitados nos mercados, como são exemplos disso, a criação do *Security Exchange Commission* e do *Comité May* nos Estados Unidos da América, em resultado da grande depressão de 1929.

O período entre os finais do século passado e o início deste, coincidiu com um período bastante conturbado nos mercados mundiais, com crises mundiais como a asiática, em que diversos escândalos bancários tiveram lugar na região, e posteriormente os casos da *Enron*, *World Com* e *Parmalat* salientaram a importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética das organizações.

Na tentativa de recuperação da credibilidade dessas grandes empresas perante os investidores, o Congresso dos Estados Unidos da América aprovou uma lei conhecida por *Sarbanes- Oxley Act*, que determina um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores das empresas de capital aberto nos Estados Unidos, com o fim de cobrir práticas prejudiciais que possam expor as empresas a elevados níveis de risco.

Ao nível comunitário, a resposta a estes escândalos foi dada através de uma recomendação e da revisão da Diretiva do Conselho n.º 84/253/CEE, de 10 de abril (Oitava Diretiva).

No final da primeira década do século XXI, com a crise do *subprime*¹ a iniciar-se nos Estados Unidos e a alastrar-se rapidamente a todo o mundo, nomeadamente à Europa, voltou a sentir-se a necessidade de adaptação dos normativos que regulam o setor de auditoria a fim de os tornar capazes de responder aos novos desafios que são colocados aos profissionais da área da auditoria.

Partindo deste ponto, em 2014 a Comissão Europeia aprovou um conjunto de alterações da Diretiva 2006/43/ CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006 (Oitava Diretiva) e aprovou um regulamento Europeu para a auditoria de entidades de interesse público (EIP). Em sequência, os Estados-Membros dispunham, normalmente, de 2 anos, ou seja, até junho de 2016 para a transposição da nova diretiva e execução na ordem jurídica interna do novo regulamento.

Em Portugal, a transposição da nova diretiva e adoção do regulamento, deram lugar a dois diplomas distintos, a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas e a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o novo Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria.

Encontrando-se numa fase embrionária da aplicação destes diplomas, é de extrema importância perceber as alterações que estes diplomas introduzem no exercício da auditoria em Portugal e as perspetivas futuras que essas mesmas alterações apresentam ao setor/mercado de auditoria.

Importa também compreender a aderência dos diplomas nacionais aos diplomas comunitários, e ainda de que forma se operou todo este processo de transposição e adoção da regulamentação europeia ao quadro legal nacional.

Assim sendo, a importância do objeto em estudo prende-se sobretudo com a sua contemporaneidade e a inexistência de estudos publicados sobre a nova regulamentação, que como começámos por apresentar, se trata de um setor em constante evolução e readaptação aos novos desafios que se lhe apresentam.

¹ Crise do *subprime*: crise financeira motivada pela concessão de empréstimos hipotecários de alto risco, prática que arrastou vários bancos para uma situação de insolvência, repercutindo fortemente sobre as bolsas de valores de todo o mundo.

1.2. OBJETIVOS DA INVESTIGAÇÃO

Com este trabalho, pretende-se estudar o impacto que as alterações efetuadas recentemente ao normativo europeu [Diretiva 2014/56/EU e Regulamento (UE) 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho] e a sua consequente transposição para o normativo nacional (Lei n.º 140/2015 de 07 de setembro e a Lei n.º 148/2015 de 09 de setembro), tiveram no setor e nos profissionais da área de auditoria em Portugal.

Desta forma, pretende-se avaliar ainda as novas ameaças que se apresentam à profissão, bem como, os desafios com que se irão deparar os auditores.

Assim sendo, a presente investigação terá, além dos objetivos gerais acima identificados, a preocupação de avaliar as perspetivas futuras da auditoria em Portugal.

1.3. ESTRUTURA DO PROJETO

O presente projeto desenvolverá uma sequência de exposição baseada nas normas para apresentação e elaboração dos trabalhos finais de mestrado, aprovadas pelo Instituto Politécnico de Tomar e apresentadas em documento próprio.

O corpo deste trabalho encontra-se estruturado em 7 capítulos distintos, organizados com o intuito de proporcionar ao leitor um enquadramento cronológico, e consequentemente, um encadeamento lógico das matérias apresentadas.

No capítulo 1 é realizada a primeira abordagem ao tema, considerando a sua importância, contemporaneidade e justificação para a realização do presente trabalho. Neste capítulo, além da apresentação dos objetivos, gerais e específicos, do presente projeto, apresenta-se ainda a forma como a mesma se encontra estruturada.

O capítulo 2 apresenta-nos as diferentes metodologias aplicadas ao longo da realização do trabalho, sendo que, relativamente ao estudo empírico as técnicas utilizadas para a realização do mesmo serão aprofundadas ao longo do capítulo 6.

É no capítulo 3 que se inicia a abordagem histórica ao tema, através da revisão de várias obras literárias de relevância, procurando-se expor a evolução da auditoria ao longo dos tempos. Assim sendo, a revisão da literatura será apresentada de duas visões distintas: a evolução histórica dos normativos de auditoria no mundo e a evolução histórica do normativo de auditoria em Portugal.

O capítulo 4 contempla a regulamentação atual a que o setor de auditoria em Portugal se encontra sujeito, apresentando-se os códigos de ética e deontologia aplicáveis, o normativo técnico a que estão sujeitos os profissionais da área, e a regulamentação europeia que, conseqüentemente nos transportará para a atual regulamentação nacional.

No capítulo 5 será analisado o impacto do novo normativo no setor de auditoria português, bem como, as perspetivas futuras da auditoria em Portugal.

O estudo empírico realizado através de metodologia própria, e a respetiva análise e interpretação de dados serão apresentados no capítulo 6 do projeto.

Por último, o capítulo 7 visa reunir as principais conclusões da elaboração deste estudo, indicando a contribuição do mesmo e apontando sugestões para novas investigações.

2. METODOLOGIA

Para Tartuce (2006, p. 12), “a metodologia científica é o estudo sistemático e lógico dos métodos empregados nas ciências, os seus fundamentos, a sua validade e a sua relação com as teorias científicas. Em geral, o método científico compreende basicamente um conjunto de dados iniciais e um sistema de operações ordenadas adequado para a formulação de conclusões, de acordo com certos objetivos pré-determinados.”

Com o principal objetivo de estudar o impacto que a recente evolução do normativo de auditoria sofreu em Portugal e, conseqüentemente, os novos desafios que se apresentam aos profissionais da área de auditoria, as metodologias de investigação adotadas foram, numa primeira fase, a pesquisa descritiva documental e, numa segunda fase, a pesquisa quantitativa.

De acordo com Manzato & Santos (2008, p. 4), “a pesquisa descritiva observa, regista, analisa e correlaciona factos ou fenómenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenómeno ocorre, a sua relação e conexão com outros, a sua natureza e características. Procura conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, económica e demais aspetos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas, e cujo registo não consta de documentos. Os dados por ocorrerem no seu *habitat* natural, precisam ser recolhidos e registados ordenadamente para o seu estudo propriamente dito.”

Temos então que, com o objetivo de contextualizar teórica e historicamente o tema, as técnicas utilizadas foram a pesquisa e análise documental, em livros, artigos, documentação diversa (diretivas, normas, estatutos, pareceres, comunicações, entre outros) e análise de vídeos, nomeadamente das audiências parlamentares da OROC, das BIG FOUR², da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, do Banco de Portugal e da CMVM a 9 e 10 de julho de 2015, no âmbito da proposta de Lei n.º 334/XII,

² Big Four é a nomenclatura, normalmente, utilizada para se referir às quatro maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Fazem parte deste grupo as empresas: Ernst & Young (EY), Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC) e a KPMG.

que conduziu à aprovação da Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo, parcialmente, a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, e assegura a execução parcial, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal das contas das entidades de interesse público.

A pesquisa e análise documental referida, para além de apoiar na contextualização teórica e histórica do tema, serviu ainda de base à elaboração de um questionário estruturado fechado. Este questionário foi elaborado e enviado diretamente aos Revisores Oficiais de Contas, procurando-se auscultar uma amostra o mais ampla possível de toda a população de profissionais da área em Portugal.

Neste ponto, já nos encontramos na metodologia escolhida para a segunda fase deste estudo, a pesquisa quantitativa.

“Os métodos de pesquisa quantitativa, de modo geral, são utilizados quando se quer medir opiniões, reações, sensações, hábitos e atitudes etc. de um universo (público-alvo) através de uma amostra que o represente de forma estatisticamente comprovada. Isto não quer dizer que ela não possa ter indicadores qualitativos.”, Manzato & Santos (2008, p. 7).

Assim sendo, e procurando medir as opiniões e reações à recente evolução regulamentar do setor de auditoria em Portugal, foi esta a base de recolha de informação para o estudo empírico realizado.

Todo o processo relacionado com o estudo empírico, nomeadamente: a definição do problema; a planificação do processo de resolução; o processo de recolha e organização, e a apresentação e interpretação dos dados; serão, amplamente abordados, no capítulo 6 do presente projeto.

Em suma, a pesquisa descritiva documental trabalha sobre dados ou factos recolhidos da própria realidade, ou seja, estuda a realidade presente, e não o passado, como ocorre com a pesquisa histórica. Sendo que, para a recolha desses dados suporta-se em variados instrumentos e técnicas, dos quais se destaca, pela sua importância para este estudo, o inquérito por questionário.

3. REVISÃO DE LITERATURA

3.1. ANTECEDENTES DA AUDITORIA

Para Suaréz (1990, p. 3) os antecedentes de auditoria “são quase tão antigos como a própria história da humanidade.”

“O Homem é naturalmente ambicioso, e por isso a necessidade de contabilizar os seus recursos advém desde o início da civilização”, afirma Iudícibus (2000, p. 29). Ao longo de toda a evolução, o Homem, em função das suas necessidades básicas, sentiu a necessidade de contabilizar os seus recursos, como sendo os seus rebanhos, os produtos de caça e pesca, as suas culturas agrícolas, com vista a fazer face às suas necessidades de subsistência.

Historicamente, não é possível definir com exatidão, o início de utilização dos procedimentos de auditoria pelo Homem, mas, de acordo com Boyton, Johnson, & Kell, (2001), já no antigo Egito havia a necessidade de se ratificar as atividades inerentes às grandes construções, bem como da verificação de registos de arrecadação de impostos.

Também Carreira (2013), referindo Hayes, et al (2005), indica que os primeiros procedimentos comparáveis com procedimentos de auditoria foram encontrados na Babilónia e no Egito, por volta de 4.000 a.c. e centravam-se na cobrança de impostos e no controlo de armazéns.

Outros povos, como os sumérios, sírios, cretenses, gregos e romanos, realizavam registos das escriturações de património adquirido ou já possuídos, considerando tais atos como prática de auditoria, (Boyton, Johnson, & Kell, 2001).

“Durante a Idade Média, há outros exemplos de como a figura do auditor foi sendo torneada. No século XII, na França, os barões realizavam a leitura pública de suas contas, na presença de funcionários designados pela Coroa. Na mesma região, durante o período

carolíngio, o imperador Carlos Magno (768-814) instituiu a figura dos *missi dominici*.³, IBRACON (2006, p. 42).

O rei de Inglaterra, Eduardo I, concedeu aos barões o direito de nomear representantes oficiais e ordenou até mesmo a conferência das contas do testamento da esposa morta. A aprovação do auditor era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de Auditoria, denominados “*Probatur sobre as Contas*”, Pinheiro (2010, p. 23).

“Por toda a Idade Média e após o Renascimento, nas diversas regiões da Europa, surgiram associações profissionais com a missão de executar as funções de Auditoria, como os Conselhos Londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris; o *Collegio dei Raxonati*, em 1581, na cidade de Veneza; e a *Academia dei Ragionieri*, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha”, IBRACON (2006, p. 42).

No ano de 1314, durante o reinado de Eduardo II, surgiu o cargo de auditor do tesouro para instalar um sistema de controlo e marcas sobre os gastos do governo, e verificar as receitas dos impostos, (IBRACON, 2006).

Para a maioria dos autores, a revolução industrial ocorrida no século XVIII, e o conseqüente crescimento das empresas e a expansão dos mercados foram o gatilho que provocou o nascimento da auditoria como a conhecemos nos dias de hoje.

O crescimento referido levou a que se começasse a ter em conta as necessidades de financiamento e a formação do mercado de capitais tornando relevante a divulgação de informações económico-financeiras verdadeiras e credíveis. “Era necessário que essas informações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, que confirmasse a qualidade e precisão das informações prestadas” IBRACON (2006, p. 43).

No caso particular português, pode afirmar-se que, o conceito de auditoria e a fiscalização das entidades era inexistente até à publicação do primeiro Código Comercial Português, da autoria de Ferreira Borges e publicado em 18 de setembro de 1833, e mesmo aqui apenas um artigo e de forma indireta.

³ *Missi dominici*: eram inspetores reais encarregados de percorrer o império e informar o soberano sobre a administração dos seus domínios.

Segundo Costa, (2010, p. 77), “o artigo 546.º estabelecia que as companhias de comércio (...) só se podiam estabelecer ‘por autorização especial do Governo, e aprovação da sua instituição’.”

O mesmo autor refere que o “diploma de autorização e aprovação dos estatutos das Companhias, o Governo designava um ou mais fiscais como seu representante.”. Apenas em 1865 foi regulamentada a esfera de ação destes fiscais, “os quais não só tinham o direito de assistir, quando julgassem necessário, às sessões das assembleias gerais dos associados como também o de aí emitirem a sua opinião sobre as questões que se referissem à execução ou interpretação dos estatutos, dando conhecimento ao Governo de qualquer violação dos mesmos.”, Costa, (2010, p. 77).

Concluimos então que, “a auditoria, enquanto atividade de controlo económico-financeiro de qualquer instituição, surgiu no mesmo momento em que a propriedade dos recursos financeiros e a responsabilidade da sua aplicação à produção deixaram de estar ao cuidado de uma única pessoa, como ocorre naturalmente quando uma instituição adquire um determinado tamanho e grau de responsabilidade.”, Almeida (2004, p. 81).

3.2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS NORMATIVOS DE AUDITORIA NO MUNDO

“Etimologicamente a palavra auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. Isto deve-se ao facto de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas.”, Costa (2010, p. 49).

Auditoria, como a entendemos nos dias de hoje, nasce no século XIX no Reino Unido, como consequência da revolução industrial que se verificou anos antes. “No fim do século XIX e início do XX, naquele país, o controlo e a posse das empresas diluíam-se, com o aumento do mercado de compradores de ações. Foi, então, necessário estabelecer padrões

mínimos a serem atendidos pelas empresas com ações cotadas em bolsa, na elaboração de seus relatórios.”, IBRACON (2006, p. 44).

Percebemos então que, perante esta realidade, os profissionais de contabilidade e auditoria sentiram a necessidade de se organizarem, através da implantação de regras contabilísticas e de medidas de controlo interno, bem como a implementação e avaliação de procedimentos. Esta nova tendência levou a que em 1854 fosse criada a *Society of Accountants in Edinburgh*, que passado, sensivelmente um século (1951), deu origem ao *Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)*, “primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial.”, Costa (2010, p. 55).

Já em 1990, derivado da proliferação de sociedades de responsabilidade limitada, nomeadamente as sociedades anónimas, no Reino Unido tornou-se obrigatória a auditoria às demonstrações financeiras deste tipo de sociedades.

Se é verdade que a auditoria moderna nasce no Reino Unido, também se verifica que foi nos Estados Unidos que a mesma sofreu grande evolução. O estudo e a investigação de técnicas de auditoria, aliado ao grande desenvolvimento industrial ali registado, tornaram os Estados Unidos na referência mundial em termos legislativos e técnicos desta área.

“Assim, em 1887 foi criado o *American Institute of Accountants*, o qual em 1917, publicou os primeiros documentos técnicos sobre auditoria.”, Costa (2010, p. 56). Estas normas foram, a pedido do *Federal Trade Commission*, apresentadas pelo *American Institute of Accountants (AIA)* em forma de *memorandu* sobre auditorias de balanços.

Como consequência da grande depressão de 1929, nos Estado Unidos, o congresso americano decidiu tomar medidas relativamente à auditoria e à sua regulamentação, criando uma agência federal, o *Security Exchange Commission (SEC)*, em 1934, “com o objetivo de restaurar a confiança dos investidores no mercado de capitais, protegê-los, zelar pela eficiência e verdade dos mercados e facilitar a formação de capital.”, Almeida (2014, p. 23 e 24). Nos dias de hoje, o SEC ainda “é o órgão responsável pela regulamentação do Mercado de Capitais Americano ou Bolsa de Valores (Comissão de Valores Mobiliários Americanos)”, Fernandes (2010, p. 7).

Nos anos 30, e ainda como consequência da crise de 1929, nos Estados Unidos foi também “constituído o Comité *May* que estabeleceu regras para as sociedades cotadas em bolsa, as quais passavam a estar sujeitas, obrigatoriamente, a uma auditoria independente às suas demonstrações financeiras.”, Carreira (2013, p. 5).

O AIA está na origem do atual *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), sendo que foi este organismo que, em 1948, publicou as GAAS - *generally accepted auditing standards*, ou seja, as normas de auditoria geralmente aceites. Estas são compostas por 10 normas, divididas em três grandes grupos: Normas Gerais; Normas relativas ao trabalho de campo; Normas para a elaboração de relatórios.

Desde 1939 que o *Auditing Standards Board* do AICPA tem vindo a emitir as *Statements on Auditing Standards* (SAS). Costa (2010, p. 61), explica que “tais documentos referem-se a procedimentos de auditoria a seguir em assuntos específicos embora não limitando o julgamento profissional do auditor...”, situação que poderá levar o auditor a executar procedimentos adicionais aos definidos pelas SAS.

A nível europeu, a *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC), criada em 1951, também estabeleceu algumas normas de auditoria que visavam uma maior padronização Europeia. Em 1986, conjuntamente com o *Group d’Études de la CEE*, foi sucedida pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE).

Até se extinguir em 1986, a UEC, através do seu *Auditing Statement Board*, criado em 1976, emitiu 20 normas, conhecidas como *auditing statements*.

Por seu lado, “a FEE nunca emitiu qualquer norma de auditoria, por considerar que tal não se justifica face à existência das normas internacionais de auditoria da IFAC...”, Costa (2010, p. 65)

No final do século XX, crises mundiais como a asiática no verão de 1997, em que diversos escândalos bancários tiveram lugar na região, e posteriormente os casos da *Enron* e *WorldCom* nos Estados Unidos e da *Parmalat* na Europa, tornaram evidente que as práticas institucionais deveriam ser alteradas, aumentando importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética das organizações.

Teixeira (2006, p. 7), explica que “na tentativa de recuperação da credibilidade dessas grandes empresas perante os investidores, o Congresso dos Estados Unidos da América aprovou em 23 de julho de 2002, uma lei conhecida por *Sarbanes-Oxley Act* (SOA), que determina um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores das empresas de capital aberto listadas nos Estados Unidos, com o objetivo de cobrir práticas lesivas que possam expor as empresas a elevados níveis de risco.”.

A lei SOA, de 2002, é composta por 11 Capítulos e 66 Secções, que definem regras para o estrito cumprimento nas organizações – nacionais ou estrangeiras – que possuam ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque. Para a auditoria, de acordo com Fernandes (2010), as principais medidas desta lei foram: a criação do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB); a proibição de acumulação de serviços de auditoria e contabilidade por parte das firmas de auditoria; o reforço da importância do sistema de controlo e o reforço dos comités de auditoria.

“Até 2003 o AICPA...era o organismo responsável pela emissão de normas de auditoria nos Estados Unidos.”, Almeida (2014, p. 63), mas com a criação do PCAOB e a aplicação obrigatória das suas normas às empresas de auditoria que auditem empresas emittentes de valores imobiliários nos Estados Unidos, esse papel passou a ser realizado pelo PCAOB, sendo as suas normas posteriormente aprovadas pela SEC.

“Assim, desde 14 de maio de 2004, os relatórios de auditoria às demonstrações financeiras das empresas acima mencionadas, emitidos nos Estados Unidos da América, deixaram de fazer referência às “normas de auditoria geralmente aceites” e passaram a fazer referência às ‘normas de auditoria do PCAOB’.”, Costa (2010, p. 63).

A 7 de outubro de 1977, deu-se um importante passo no que à regulamentação da auditoria a nível internacional diz respeito. Aquando da realização do 11.º Congresso Mundial de Contabilistas de Munique, foi constituída a *International Federation of Accountants* (IFAC), que é uma organização internacional independente que desenvolve e emite normas relacionadas com ética, auditoria, educação e relato financeiro.

A fim de desenvolver e emitir normas de auditoria, a IFAC estabeleceu uma série de conselhos e comités para desenvolver normas e orientações internacionais que se concentram em setores específicos da profissão, de onde se destacam: o *International*

Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), o *International Accounting Education Standards Board (IAESB)*, o *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* e o *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*⁴. Estas comissões seguem um processo rigoroso que sustenta o desenvolvimento de normas de interesse público de alta qualidade de forma transparente, eficiente e eficaz.

Almeida (2014, p. 66) refere que “as normas internacionais emitidas por este organismo (IAASB) são designadas de *International Statements on Auditing (ISA)*, no entanto estas não têm uma autoridade legal a não ser que sejam adotadas pela legislação de cada país.”

Costa (2010) e Almeida (2014), fazem ainda notar que, além das ISA, o IAASB emite também as *International Standards on Review Engagements (ISRE)* que se aplicam a exames simplificados, as *International Standards on Assurance Engagements (ISAE)* relacionadas com os trabalhos de garantia de fiabilidade, as *International Standards on Related Services (ISRS)* que se aplicam a trabalhos em que se realizam procedimentos acordados com a empresa, e as *International Standards on Quality Control (ISQC)* que se aplicam a todos os serviços realizados por todas as entidades fornecedoras de serviços de auditoria, apresentando-se como um padrão a ser respeitado na preparação das demonstrações financeiras.

Na Europa, especificamente dentro da União Europeia (UE), o desenvolvimento da auditoria nas últimas décadas teve, essencialmente, uma natureza legislativa, através aprovação de um conjunto de diretivas aplicáveis à regulamentação e supervisão da atividade de auditor, como sendo, a quarta, sétima e oitava diretivas do Conselho.

As diretivas do Conselho 78/660/CEE, de 25 de junho (vulgarmente apelidada de Quarta Diretiva), relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, e 83/349/CEE, de 13 de julho (vulgarmente apelidada de Sétima Diretiva), relativa às contas consolidadas; apesar de terem uma vertente, essencialmente contabilística, foram as primeiras com efeito nos trabalhos de auditoria, uma vez que consistiram num padrão a ser respeitado na preparação das demonstrações financeiras.

De salientar ainda, a Diretiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições

⁴ Informação retirada de: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> em abril de 2016.

financeiras e a Diretiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros.

A primeira diretiva, especificamente, relacionada com a atividade de auditoria, foi a Diretiva do Conselho n.º 84/253/CEE, de 10 de abril (vulgarmente apelidada de Oitava Diretiva), relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal de documentos contabilísticos. Esta diretiva “veio harmonizar as normas sobre o exercício da profissão de revisor/auditor, ou seja, sobre a habilitação das pessoas encarregadas da auditoria legal das contas anuais, assegurando que sejam idóneas e competentes”, Fernandes (2010, p. 14).

Na opinião de Gomes (2006), nenhuma destas diretivas forneceu qualquer orientação efetiva quanto à independência, nomeação, destituição, remuneração, relatórios ou responsabilidade civil dos revisores/auditores.

A Comissão Europeia continuou a elaborar documentos relacionados com a auditoria, como, por exemplo, os Livros Verdes⁵ de 2006 intitulado de “*Papel, Estatuto e Responsabilidade do Revisor Oficial de Contas na União Europeia*” e o de 2010 com o título “*Política de Auditoria – Lições da Crise*”.

Dos trabalhos da Comissão surgem duas recomendações que destacamos:

- Recomendação 2000/256/CEE, de 15 de novembro, relativa ao controlo de qualidade da revisão legal das contas na União Europeia;
- Recomendação 2002/590/CEE, de 16 de maio, sobre a independência dos auditores na União Europeia.

No final de 2005, a Comissão Europeia criou o *European Group of Auditor’s Oversight Bodies* (EGAOB), para garantir uma coordenação eficaz de novos sistemas de supervisão dos revisores oficiais de contas e sociedades de auditoria na União Europeia. O Grupo fornece apoio técnico na preparação de possíveis medidas de execução da Comissão no

⁵ Os Livros Verdes são documentos publicados pela Comissão Europeia para promover uma reflexão a nível europeu sobre um assunto específico. Para tal, convidam as partes interessadas (organismos e particulares) a participar num processo de consulta e debate, com base nas propostas que apresentam. (Retirado de http://ec.europa.eu/green-papers/index_pt.htm em abril de 2016.)

âmbito da Diretiva relativa à revisão legal das contas, como o endosso das Normas Internacionais de Auditoria ou avaliação de sistemas de supervisão dos países terceiros⁶.

Finalmente, em 2006, após muitas alterações, é publicada a “nova” Oitava Diretiva, a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa às contas anuais e consolidadas, revogando a já citada Diretiva 84/253/CEE.

Fernandes (2010, p. 16) refere que, “esta ‘nova` Diretiva n.º 2006/43/CE visa modernizar a Oitava Diretiva, bem como introduzir ligeiras alterações à Quarta Diretiva n.º 78/660/CEE e à Sétima Diretiva n.º 83/349/CEE. Muitas das suas disposições constavam já das recomendações da Comissão antes referidas, mas considerando a necessidade de reforçar a confiança dos investidores nos auditores e no mercado, foram incluídas num instrumento legislativo de carácter vinculativo que garante uma maior rigidez e harmonização.”

Também para Costa (2010, p. 59), “o âmbito da Diretiva é consideravelmente mais amplo do que o da Diretiva anterior, a qual, ao longo de cinco capítulos, tratava apenas das regras de aprovação dos auditores, da integridade e da independência profissional e da publicidade.”

Esta Diretiva continha cinquenta e cinco artigos distribuídos ao longo de doze capítulos, e foi transposta para o normativo português através de vários decretos-lei, nomeadamente:

- Decreto-Lei 224/2008, que altera o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
- Decreto-Lei 225/2008, que cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA);
- Decreto-Lei 185/2009, que adota medidas de simplificação do regime de fusões e cisões e vem impor a divulgação da natureza, do objetivo comercial e do impacte financeiro sobre a sociedade das operações que esta tenha realizado e cuja contabilização ocorra fora do balanço; e

⁶ Informação retirada de:

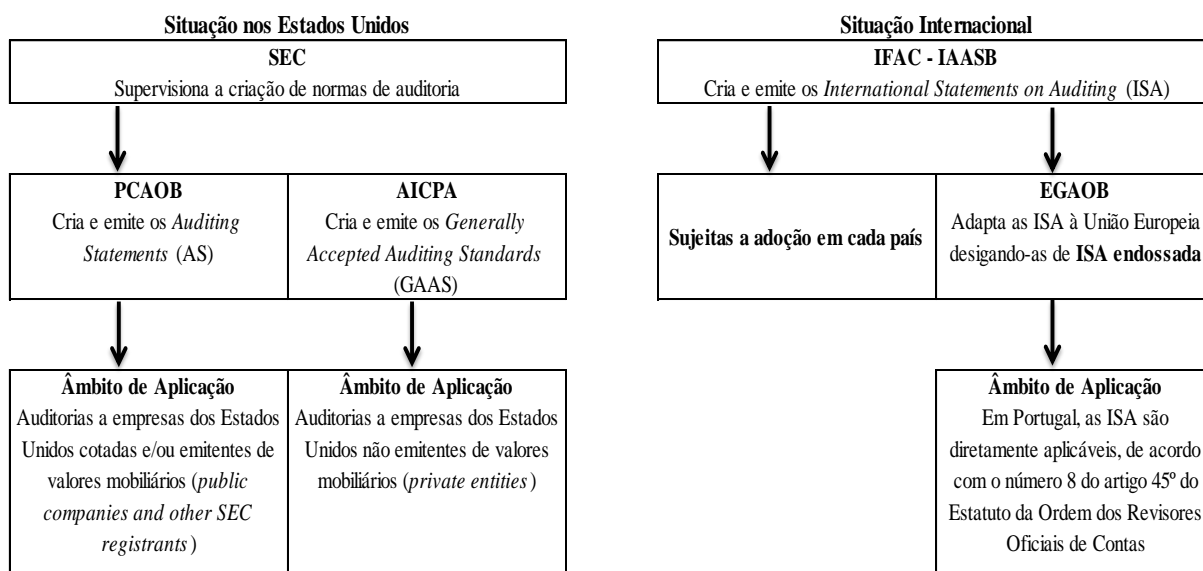
<http://www.cmvm.pt/pt/Cooperacao/CooperacaoInternacional/comitestechnicos/Pages/ceuropeia.aspx> em abril de 2016

- Decreto-Lei 88/2014, que altera o Código dos Valores Mobiliários em matéria de registo dos auditores junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários e seus deveres.

Dos decretos-lei enunciados, destacam-se os dois primeiros, os quais serão melhor afluídos no capítulo 3.3, do presente projeto.

De seguida, apresenta-se esquematicamente a aplicação atual das normas de auditoria a nível mundial:

Tabela 1: Normas de auditoria



Fonte: Adaptado de Bruno Almeida (2014) “*Manual de Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco*”

Constata-se que a abordagem americana diverge da europeia, no que toca à evolução da regulamentação da atividade de auditoria, uma vez que, na Europa aplica-se uma abordagem de recomendações e não de obrigatoriedade ao contrário do que se verifica nos Estados Unidos.

Finalizando, neste capítulo foram abordadas, essencialmente, a evolução da regulamentação da auditoria nos Estados Unidos da América e na União Europeia, porque são, como se verificará ao longo deste estudo, os normativos que mais influenciam a regulamentação do setor em Portugal.

3.3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO NORMATIVO DE AUDITORIA EM PORTUGAL

A atividade de auditoria em Portugal é indissociável da problemática da fiscalização das sociedades, como defende Costa (2010), com especial relevância no caso das sociedades anónimas.

Em Portugal, foi o artigo 21.º da Carta de Lei de 22 de junho de 1867 que obrigou as sociedades anónimas a constituir um Conselho Fiscal, encontrando-se as suas funções reguladas no artigo 22.º da mesma lei.

Esta lei foi, posteriormente, alterada e transposta para o Código Comercial de 1888 de Veiga Beirão. A seção III (artigo 171.º ao 178.º) deste Código contempla a administração e fiscalização da entidade, definindo que a fiscalização da entidade cabia a um Conselho Fiscal, atribuindo um conjunto de funções superiores ao do articulado anterior, aumentando desta forma a sua esfera de ação.

No entanto, é no artigo 178.º do Código Comercial de 1888, que surge pela primeira vez a referência a auditores/fiscalizadores, designados de “agentes especiais do governo”, também conhecidos, segundo Costa (2010) por “Delegados do Governo”. A ação destes “limitava-se ao cumprimento da lei e dos estatutos e especialmente ao modo como eram satisfeitas as condições exaradas nos diplomas das concessões e cumpridas as obrigações estipuladas em favor do público, podendo para ela proceder-se a quaisquer investigações nos arquivos e na escrituração da sociedade”, Costa (2010, p. 79).

A fiscalização referida no parágrafo anterior era realizada apenas às “sociedades anónimas que explorarem concessões feitas pelo estado ou por qualquer corporação administrativa, ou tiverem constituído em seu favor qualquer privilégio ou exclusivo...”⁷

Ao longo da primeira metade do século XX, foram vários os decretos que se debruçaram sobre matérias de fiscalização das sociedades anónimas, verificando-se ao longo deste período a criação de variados cargos e estruturas fiscalizadoras:

⁷ Ver Anexo I: Artigo 178º do Código Comercial de 1888

- *Comissários do Governo:*

Figura criada pelo Decreto de 10 de outubro de 1901⁸. Pessoa de reconhecida competência, nomeado ministerialmente com a obrigação de emitir um relatório sobre o modo como efetuou a fiscalização, mencionando as situações que considerasse de relevo e propondo melhorias a fim de assegurar o efetivo cumprimento da lei e dos regulamentos da sociedade, garantindo os direitos dos acionistas e credores.

- *Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas:*

Criada pelo Decreto de 13 de abril de 1911⁹. Esta Repartição, após realizar o exame aos balanços e relatórios das sociedades, dava o seu parecer e elaborava um relatório anual. Este Decreto previa a criação dos “Peritos Contabilistas”, que “tinham funções de arbitragem entre a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas e estas mesmas sociedades quando existissem reclamações de uma ou outra parte relativamente aos Pareceres que a primeira emitia depois de examinar os balanços e os relatórios das segundas.”, Costa (2010, p. 107). Através do Decreto de 27 de maio de 1911 foram criadas duas Câmaras de Peritos Contabilistas, do Norte e Sul, sendo que estes organismos nunca chegaram a entrar em funcionamento.

- *Câmara dos Verificadores das Sociedades Anónimas:*

Com a Lei n.º 1995 de 17 de maio de 1943, surge a figura de “Peritos Ajuramentados”, que teriam que fazer parte da Câmara dos Verificadores das Sociedades Anónimas. Estes “não poderiam exercer qualquer outra atividade profissional, pública ou privada, encontrando-se sujeitos a responsabilidade civil, criminal ou disciplinar”, Costa (2010, p.108).

Apenas em 1969, surge pela primeira vez a designação de Revisor Oficial de Contas. O Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, no artigo 1.º, refere que “(...). Os membros do conselho fiscal e o fiscal único podem ser ou não sócios da sociedade, mas um deles ou o fiscal único e um suplente têm de ser designados entre os inscritos na lista

⁸ Decreto de 10 de outubro de 1901: Regulamento para a fiscalização das sociedades anónimas que explorassem concessões feitas pelo Estado ou pela Câmara Municipal de Lisboa.

⁹ Decreto de 13 de abril de 1911: Institui o novo regime de fiscalização das sociedades anónimas, revogando o que até aí estava contemplado no Código Comercial de 1888, de Veiga Beirão.

de revisores oficiais de contas a que se refere o artigo 43.º, salvo o estabelecido nas disposições transitórias”. O n.º 1 do artigo 43.º do referido diploma, define que “serão objeto de regulamentação as atividades de revisor oficial de contas e de sociedades de revisão, devendo o respetivo regulamento definir especialmente a organização e a atualização da lista dos revisores, os requisitos de inscrição na lista e as causas de cancelamento e suspensão da inscrição”.

O Decreto-Lei n.º 648/70, de 28 de dezembro, vem alterar parcialmente o anterior, instituindo o novo regime de fiscalização das sociedades anónimas, mantendo-se em vigor até 1986, altura da aprovação do Código das Sociedades Comerciais, através do Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro.

A profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) foi institucionalizada através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro e a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) foi criada pela Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro. Guimarães (2004, p. 2) explica que “o suporte legislativo da criação da CROC/OROC e da profissão de ROC teve por base o Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro e a Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro. Assim, aquele Decreto-Lei foi o Primeiro Estatuto profissional dos Revisores Oficiais de Contas”.

O mesmo autor refere que “O Segundo Estatuto profissional foi regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, cujas alterações foram motivadas, essencialmente, pelo alargamento das funções de interesse público dos ROC, com salvaguarda da independência dos ROC face às entidades que fiscalizam”. Com a entrada em vigor deste diploma, os ROC passaram a ter como obrigação, a elaboração do documento relativo à certificação legal das contas, de recusa ou impossibilidade de certificação. No entanto, apenas a partir de 1983, com a aprovação das Normas Técnicas de Revisão Legal, esse documento passou a ser elaborado.

As primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal das Contas foram aprovadas na Assembleia Geral de 17 de maio de 1983, da CROC, sendo as mesmas publicadas no Diário da República, III série, n.º 204, de 5 de setembro de 1983.

Importa salientar que, de acordo com a OROC (2016), em 1987 foi promulgado o Código de Ética e Deontologia Profissional. Este código viria a ser substituído em 2001 e em 2011 sofreu nova atualização, cujo texto está baseado no Código de Ética do IFAC.

A terceira regulamentação da profissão foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro. A necessidade desta nova regulamentação foi justificada pelas mutações no ordenamento jurídico e pela experiência adquirida ao longo de mais de uma década.

Para Guimarães (2004, p. 4), “As alterações justificaram-se, ainda, pela entrada de Portugal na CEE, em 1 de janeiro de 1986, o que suscitou a adoção do direito comercial comunitário bem como as disposições relativas ao regime de habilitações literárias dos revisores e à forma de organização das sociedades de revisores.”

Em 1999, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro opera-se a quarta regulamentação da profissão. Este novo regime jurídico surge da necessidade de reformular o anterior Decreto-Lei n.º 422-A/93, “devido à necessidade de acompanhar a evolução e de proceder a alguns ajustamentos decorrentes da sua experiência e aplicação. Foi alterado o enquadramento institucional alterando-se a designação de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, apresentando-se como um Decreto-Lei relevante para a autonomia da atividade do auditor/revisor. Este diploma reformulou profundamente as competências do ROC, como forma de responder às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas. Entre as mais significativas alterações introduzidas por aquele diploma legal, destaca-se a sujeição à disciplina normativa e o controlo da OROC a todas as matérias de revisão legal das contas.”, Fernandes (2010, p. 19 e 20).

Importa ainda referir, que em 1999, é aprovado o Código dos Valores Mobiliários, através do Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro. Este código é fundamental na regulamentação e no desenvolvimento do mercado de valores mobiliários em Portugal, obrigando, no artigo 245.º, que os documentos de prestação de contas das entidades emitentes de valores mobiliários sejam acompanhados de um relatório realizado por auditor inscrito no Registo de Auditores da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, além da certificação legal das contas emitida pelo ROC que integre o órgão de fiscalização da mesma.

A quinta regulamentação da profissão dá-se com a aprovação do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, com a transposição parcial para a ordem jurídica interna da já referida Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à auditoria das contas anuais (individuais) e consolidadas.

Como refere o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 224/2008 “No essencial, este decreto-lei vem concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal das contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da atualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica - independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros -, seja ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. Este regime, definido numa base comunitária, visa garantir o reforço da qualidade das revisões legais das contas, sendo esse um fator que contribui para melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras e, nessa medida, incrementar o funcionamento ordenado dos mercados.”.

Costa (2010, p. 115) faz notar que “esta foi a primeira vez que a regulamentação da profissão de ROC não foi feita exclusivamente através de um diploma específico. Por outras palavras,...o Estatuto da OROC consta do «Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro»”.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, onde foi aprovada a versão atual do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, transpondo parcialmente a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 e assegurando parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, os decretos-lei n.º 487/99 e n.º 224/2008, foram revogados.

Também o Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, transpõe para ordem jurídica interna algumas disposições da Diretiva n.º 2006/43/CE. Este decreto-lei, para além de, no seu artigo 2.º definir as entidades de interesse público, cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA).

O CNSA tinha por finalidade a organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas (ROC) e das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) e cabia-lhe a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade dessas entidades. Era constituído e gerido por um membro de cada um dos órgãos seguintes: do

Conselho de Administração do Banco de Portugal, Conselho Diretivo da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), Instituto de Seguros de Portugal (ISP), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e Subinspetor-Geral da Inspeção-Geral de Finanças. Nesta medida, coordenava o exercício, por estas entidades, das respetivas competências de supervisão da atividade dos ROC e das SROC.

Ao CNSA cabia ainda assegurar a cooperação e a assistência a entidades internacionais competentes para a aprovação, registo, controlo de qualidade, inspeção e disciplina dos ROC e das SROC¹⁰.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 e assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, em 31 de dezembro de 2015 ocorreu a extinção do CNSA.

Desta forma, conforme prescrito na Lei supracitada, a partir de 1 de janeiro de 2016 as funções cometidas ao CNSA passaram a ser desempenhadas pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – CMVM.¹¹

Após a análise da evolução da regulamentação da auditoria em Portugal, podemos afirmar que numa primeira fase, o “gatilho” desta evolução foi sendo, essencialmente, as questões associadas à problemática da fiscalização das sociedades, com maior relevo para as sociedades anónimas.

Com a entrada de Portugal na União Europeia, esta evolução passou a estar diretamente relacionada com a evolução da regulamentação comunitária. As novas exigências que foram surgindo tendem a atingir, genericamente três objetivos: o reforço da qualidade da informação financeira apresentada pelas entidades; o aumento da confiança do público no trabalho dos auditores; e a modernização das estruturas de *corporate governance*¹².

¹⁰ Informação retirada de: http://www.cnsa.pt/o_cnsa/competencias.html em maio de 2016.

¹¹ Informação retirada de: <http://www.cnsa.pt/extincao/index.html> em maio de 2016.

¹² *Corporate governance*: governo das sociedades.

4. REGULAMENTAÇÃO DO SETOR DE AUDITORIA EM PORTUGAL

Após análise da evolução histórica dos normativos relacionados com o setor de auditoria, numa primeira fase a nível internacional, e posteriormente com maior detalhe sobre a realidade portuguesa, interessa perceber quais são, efetivamente, os normativos e a regulamentação a que os profissionais de auditoria em Portugal estão atualmente sujeitos.

Assim sendo, e com o objetivo de diferenciar a natureza da regulamentação aplicável, este capítulo será dividido em seis subcapítulos. O primeiro subcapítulo abordará a temática da ética e deontologia e o segundo subcapítulo incidirá sobre o normativo técnico aplicável. De seguida, no terceiro subcapítulo, será analisada a regulamentação comunitária, e no quarto, o conseqüente processo de transposição dessa mesma regulamentação para a ordem jurídica nacional. A finalizar dois subcapítulos distintos, que incidirão sobre o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e sobre o novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria.

4.1. ÉTICA E DEONTOLOGIA EM AUDITORIA

Apesar de na maioria dos casos, as palavras ética e deontologia surgirem em simultâneo e por isso muitas vezes confundidas, na verdade trata-se de conceitos distintos.

A ética é entendida como sendo o estudo geral das formas de comportamento habituais ou normais, ou seja, um conjunto de princípios e valores morais aceitáveis. Em termos profissionais, Madeira (2003) é da opinião “que a ética deverá ser assumida como um ato de excelência empresarial (profissional), e por isso, como uma ferramenta indispensável no processo de tomada de decisão nas organizações (e pelos profissionais), que a partir de pressupostos e julgamentos de valor contribui para encontrar soluções mais conformes aos interesses das empresas e da comunidade.”

A deontologia por seu lado é um conjunto de deveres, princípios e normas adotadas por um coletivo profissional. Depreende-se então que a deontologia profissional é um conjunto de princípios morais e éticos que regem o exercício de uma atividade profissional e o comportamento dos profissionais que a integram.

A IFAC apresenta-se como defensora da transparência e comparabilidade da prestação de contas e relato financeiro, ajudando ao crescimento da profissão de contabilista (inclui a função de auditoria) e transmitindo a importância dessa mesma profissão a toda a infraestrutura financeira global. Em consonância com esta missão, este organismo procura contribuir para o desenvolvimento, adoção e implementação de normas éticas internacionais de alta qualidade para contabilistas.

Assim, em 1990, a IFAC emite as primeiras Linhas de Orientação sobre Ética, dando, posteriormente origem ao Código de Ética para os Contabilistas Profissionais. Apesar de ser apelidado como o Código de Ética da IFAC, este código foi elaborado e é sucessivamente atualizado pelo IESBA, encontrando-se à data deste estudo com a versão de 2015 em vigor¹³.

Na parte introdutória do documento faz-se uma introdução ao IESBA, às funções da IFAC, os objetivos do documento e por último as alterações substanciais para a edição anterior, neste caso a versão de 2014. O presente código é constituído por um prefácio, três partes principais, definições, data de efetividade e ainda um capítulo com as alterações ao código e a sua data de efetividade.

O objetivo deste código passa pela normalização dos valores e princípios éticos entre os diversos membros da IFAC, sendo que o mesmo refere que as normas ali apresentadas deverão ser cumpridas por todos os membros da IFAC, sendo apenas alteradas ou adaptadas para normas mais rigorosas do que aquelas. No entanto, ressalva que estas normas poderão ser derogadas nos casos em que as mesmas sejam contra as leis e regulamentos locais.

¹³ Última versão obtida em: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>, em agosto de 2016.

A Tabela 2 apresenta-nos, esquematicamente a estrutura do código com o conteúdo de cada um dos capítulos.

Tabela 2: Estrutura do Código de Ética da IFAC

Código de Ética da IFAC	
Capítulo	Conteúdo
Prefácio	Indica aos membros da IFAC, que não devem aplicar normas menos rigorosas do que as constantes deste código, apenas se proibidos por lei ou regulamentação interna.
Parte A	Aplicação geral do código.
Seção 100	Introdução e princípios fundamentais.
Seção 110	Integridade.
Seção 120	Objetividade.
Seção 130	Competência e zelo profissional.
Seção 140	Confidencialidade.
Seção 150	Comportamento profissional.
Parte B	Contabilistas profissionais em práticas públicas.
Seção 200	Introdução.
Seção 210	Nomeação profissional.
Seção 220	Conflitos de interesse.
Seção 230	Segundas opiniões.
Seção 240	Honorários e outro tipo de remunerações.
Seção 250	Marketing de serviços profissionais.
Seção 260	Prendas e hospitalidade.
Seção 270	Custódia de ativos de clientes.
Seção 280	Objetividade - todos os serviços.
Seção 290	Independência - Trabalhos de auditoria e de revisão.
Seção 291	Independência - Outros trabalhos de garantia de fiabilidade.
Interpretação 2005-1	Guia de aplicação dos requisitos de independência contidos na seção 291 do código, para trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias a demonstrações financeiras.
Parte C	Contabilistas profissionais em entidades.
Seção 300	Introdução.
Seção 310	Conflitos de interesse.
Seção 320	Preparação e relato da informação.
Seção 330	Atuação com a perícia suficiente.
Seção 340	Interesses financeiros, compensações e incentivos ligados aos relatórios financeiros e tomada de decisão.
Seção 350	Incentivos.
Definições	Significado de algumas expressões usadas no código.
Data de efetividade	Data de entrada em vigor do código.
Alterações ao código	Disposições para certo tipo de serviços de não garantia de fiabilidade para clientes de auditoria e de garantia de fiabilidade - alterações às seções 290 e 291.

Fonte: Elaboração Própria

Em Portugal, o primeiro Código de Ética e Deontologia dos ROC (CEDROC) foi aprovado em assembleia geral extraordinária de 27 de novembro de 1985, tendo o texto definitivo sido aprovado e publicado em Diário da República, apenas no ano de 1987.

Manteve-se em vigor até 2001, altura em que foi substituído pelo segundo CEDROC, aprovado em assembleia geral extraordinária realizada a 22 de novembro de 2001.

Neste momento, encontra-se em vigor o Código de Ética da OROC (CEOROC) que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2012, através do regulamento n.º 551/2011, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011, substituindo o código de 2001.

A alteração do código foi resultado da necessidade de adaptar as regras nacionais dos profissionais de auditoria de acordo com os padrões internacionais desta atividade e pelas exigências comunitárias na matéria, daí o mesmo ter sido elaborado com base no Código de Ética da IFAC.

O atual CEOROC estabelece que os revisores devem exercer a sua atividade com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

Refere-se ainda às ameaças e salvaguardas à atividade dos ROC, prevendo as formas de as resolver, nomeadamente, as regras de aceitação de clientes e de trabalhos, eventuais pedidos de substituição de auditores, a resolução de conflitos profissionais, a definição de honorários e a publicidade dos serviços profissionais. Verificou-se o aumento das exigências em matéria de consultoria em finanças empresariais, bem como de prestação de serviços a clientes de auditoria, e ainda prevê as regras para avaliações, auditoria interna e consultoria fiscal.

Na mesma linha do Código de Ética da IFAC, também o CEOROC dispensa uma grande parte do mesmo em matérias sobre a independência (91 páginas de um total de 170 páginas), designando um capítulo autónomo para este tipo de matéria, o Capítulo 4, que ocupa 15 páginas de um total de 35 páginas do documento.

A fim de se perceber as semelhanças entre os dois documentos, apresenta-se na Tabela 3 a estrutura do CEOROC.

Tabela 3: Estrutura do Código de Ética da OROC

Código de Ética da OROC	
Capítulo	Conteúdo
Preâmbulo	Apresenta-se o código e a necessidade da elaboração do mesmo, e ainda se evidencia algumas notas "que traduzem o espírito que perpassa as disposições deste renovado Código".
Capítulo 1	Âmbito de aplicação.
Capítulo 2	Princípios fundamentais
Seção 1	Introdução.
Seção 2	Estrutura concetual.
Seção 3	Resolução de conflito ético.
Seção 4	Integridade.
Seção 5	Objetividade.
Seção 6	Competência e zelo profissional.
Seção 7	Confidencialidade.
Seção 8	Comportamento profissional.
Capítulo 3	Ameaças e salvaguardas
Seção 1	Introdução.
Seção 2	Nomeação profissional.
Seção 3	Conflitos de interesses.
Seção 4	Honorários e outras formas de remuneração.
Seção 5	Publicidade de serviços profissionais.
Seção 6	Ofertas
Capítulo 4	Independência
Seção 1	Introdução.
Seção 2	Interesses financeiros.
Seção 3	Empréstimos e garantias.
Seção 4	Relacionamentos empresariais.
Seção 5	Relações familiares e pessoais.
Seção 6	Quadro de um cliente em que foi auditor.
Seção 7	Auditor que foi quadro de um cliente.
Seção 8	Associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade (incluindo rotação de sócios) com um cliente de auditoria.
Seção 9	Prestação de outros serviços a clientes de auditoria.
Seção 10	Honorários.
Seção 11	Litígios reais ou potenciais.
Capítulo 5	Documentação
Capítulo 6	Disposições finais
Definições	Significado de algumas expressões usadas no código.
Anexo 1	Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais
Anexo 2	Exemplos de salvaguardas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável

Fonte: Elaboração Própria

4.2. *NORMATIVO TÉCNICO*

Aplicado a uma qualquer atividade profissional, o normativo técnico tem fundamentalmente a ver com a qualidade do trabalho executado, pelo que, no que respeita à auditoria, debruça-se não só sobre as qualidades profissionais dos auditores, mas também sobre o julgamento pelos mesmos exercido na execução do seu exame e na elaboração dos consequentes relatórios.

A organização do setor da auditoria em Portugal tem por pilar fundamental a OROC, pelo que, todas as matérias de revisão legal das contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

Atualmente, o normativo técnico da OROC está a sofrer grandes alterações, fruto da entrada em vigor do novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, que passou a prever a aplicação direta, e não supletiva, como antes se verificava, das normas internacionais de auditoria.

Assim, a estrutura normativa profissional da OROC era composta, para além do Código de Ética anteriormente referido (que se mantém, até ao momento, inalterado) pelas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA), pelas Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), pelas Recomendações Técnicas (RT) e pelas Interpretações Técnicas (IT).

Como referido no ponto 3.3 do presente estudo, as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal das Contas são aprovadas na Assembleia Geral de 17 de maio de 1983, da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas. Em 1997, estas são revogadas pelas NTRA.

As NTRA eram de aplicação obrigatória e constituíam os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos. As NTRA subdividiam-se em Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e as Normas de Relato, sendo as mesmas revogadas com a aprovação dos Guias de Aplicação Técnica (GAT), documentos que serão abordados adiante neste mesmo capítulo.

Por sua vez, as Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), complementavam e desenvolviam assuntos constantes nas NTRA. As DRA eram preparadas pela Comissão Técnica das Normas, submetidas a consulta aos auditores e aprovadas pelo Conselho Diretivo.

Atualmente, as DRA encontram-se em fase de revisão pela Comissão Técnica das Normas, em consequência da entrada em vigor dos números 6 e 8 do artigo 45.º do novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, que definem a aplicação direta das normas internacionais adotadas pela Comissão Europeia (*International Standards on Auditing* emitidas pela IFAC) na revisão legal ou voluntária das contas, o que não se verificava no anterior estatuto (número 11 do artigo 44.º). A Tabela 4 apresenta-nos a atual situação das DRA.

Tabela 4: Diretrizes de Revisão/Auditoria

DRA	Título	Situação	ISA
DRA 230	Papéis de trabalho	Revogada	ISA 230
DRA 300	Planeamento	Revogada	ISA 300
DRA 310	Conhecimento do negócio	Revogada	ISA 315
DRA 320	Materialidade de revisão/auditoria	Revogada	ISA 320
DRA 400	Avaliação do risco de revisão/auditoria	Revogada	ISA 315
DRA 410	Controlo interno	Revogada	ISA 330
DRA 500	Saldos de abertura	Revogada	ISA 510
DRA 505	Confirmações externas	Revogada	ISA 505
DRA 510	Prova de revisão/auditoria	Revogada	ISA 500
DRA 511	Verificação do cumprimento dos deveres fiscais e para fiscais	Rever	
DRA 545	Auditoria das mensurações e divulgações ao justo valor	Revogada	ISA 540
DRA 580	Declaração do órgão de gestão	Revogada	ISA 580
DRA700	Relatório de revisão/auditoria	Revogada	
DRA701	Relatório de auditoria elaborado por auditor registado na CMVM sobre informação anual	Revogada	ISA 700 ISA 701 ISA 705
DRA702	Relatório a elaborar por auditor registado na CMVM sobre informação semestral	Revogada	ISA 706
DRA705	Fundos de investimento	Rever	
DRA720	Demonstrações financeiras que incluam comparativos	Revogada	ISA 720
DRA790	Relatório anual sobre a fiscalização efetuada	Revogada	
DRA800	Relatório do revisor/auditor sobre trabalhos com finalidade especial	Revogada	ISA 800
DRA810	Certificação de créditos incobráveis e de dedução de IVA	Rever	
DRA825	Relatório sobre os procedimentos e medidas adotadas pelos intermediários financeiros para salvaguarda de bens de clientes no âmbito dos artigos 306º a 306º D do CVM	Rever	
DRA830	Exame dos elementos financeiros e estatísticos das empresas de seguros e das sociedades gestoras dos fundos de pensões - encerramento 2004	Rever	

DRA	Título	Situação	ISA
DRA835	Certificação do relatório anual sobre os instrumentos de captação de aforro estruturados (ICAE) no âmbito da atividade seguradora	Rever	
DRA840	Relatório sobre os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno das empresas de seguros	Rever	
DRA841	Verificação das entradas em espécie para realização de capital das sociedades	Rever	
DRA842	Fusão de sociedades	Rever	
DRA843	Transformação de sociedades	Rever	
DRA850	Gestão de embalagens e resíduos de embalagens	Rever	
DRA860	Relatório sobre o sistema de controlo interno das instituições de crédito e sociedades financeiras	Rever	
DRA 870	Serviços e fundos autónomos	Rever	
DRA 872	Entidades municipais, intermunicipais e metropolitanas	Rever	
DRA 873	Autarquias locais e entidades equiparadas	Rever	
DRA 910	Exames simplificados	Revogada	ISRE 2400
DRS 925	Programa operacional da economia	Rever	
DRA 930	Programa de cooperação e de ajuda pública ao desenvolvimento (PROCAD)	Rever	
DRA 935	Programa de intervenção do turismo (PIT)	Rever	
DRA 950	Programas no âmbito da cooperação territorial europeia - Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional	Rever	

Fonte: Figueiredo, Ó. (16 de setembro de 2016). Apresentação: “O Novo Normativo Técnico de Auditoria em Portugal”. *XII Congresso OROC*. Lisboa.

Com a divulgação das RT pretendia-se, fundamentalmente, contribuir para a progressiva e generalizada harmonização da interpretação dos conceitos e da aplicação dos procedimentos genéricos e específicos relacionados com a revisão legal das contas. Atualmente, as RT estão todas em processo de revogação, como nos demonstra a Tabela 5:

Tabela 5: Recomendações Técnicas

RT	Título	Situação	ISA
RT 1	Conferência dos documentos de prestação de contas a publicar	Revogar	
RT 3	Verificação da aplicação do princípio contabilístico da consistência	Revogar	
RT 5	Revisão de demonstrações financeiras intercalares	Revogar	ISRE 2410
RT 9	Revisão das demonstrações financeiras consolidadas	Revogar	ISA 600
RT 16	Despesas confidenciais ou não documentadas	Revogar	
RT 19	A utilização do trabalho de outros revisores/auditores e de técnicos ou peritos	Revogar	ISA 600 ISA 620

Fonte: Figueiredo, Ó. (16 de setembro de 2016). Apresentação: “O Novo Normativo Técnico de Auditoria em Portugal”. *XII Congresso OROC*. Lisboa.

As IT destinavam-se a orientar os auditores na aplicação dos normativos anteriormente referidos e a promover a boa prática profissional, tendo muitas vezes como base consultas de carácter técnico colocadas pelos profissionais. À semelhança das RT, também as IT estão em processo de revogação, estando apenas a ser revista a IT 14, referente à temática da perda de metade do capital. A Tabela 6 expõe a atual situação das IT.

Tabela 6: Interpretações Técnicas

IT	Título	Situação	ISA
IT 1	Comparativos nas demonstrações financeiras consolidadas	Revogar	
IT 2	Locação financeira	Revogar	
IT 3	Revisão da primeira consolidação de contas de algumas instituições	Revogar	
IT 4	Verificação do imposto diferido no reinvestimento das mais-valias nas alienações de elementos do imobilizado corpóreo	Revogar	
IT 5	Aplicação do método da equivalência patrimonial	Revogar	
IT 6	Aplicação da Diretriz Contabilística nº 16 - Reavaliação de ativos imobilizados tangíveis	Revogar	
IT 7	Classificação das locações	Revogar	
IT 8	Elementos a incluir nos fundos próprios das instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal	Revogar	
IT 9	Amortização pelo método das quotas degressivas	Revogar	
IT 10	Transformação de empresas em nome individual em sociedades	Revogar	
IT 13	Declaração do órgão de gestão	Revogar	ISA 580
IT 14	Perda de metade do capital	Rever	
IT 15	Certificação legal das contas (CLC) com escusa de opinião	Revogar	ISA 705
IT 16	Despesas pagas em numerário em projetos do POE/PRIME	Revogar	

Fonte: Figueiredo, Ó. (16 de setembro de 2016). Apresentação: “O Novo Normativo Técnico de Auditoria em Portugal”. *XII Congresso OROC*. Lisboa.

A análise às tabelas Tabela 4, Tabela 5 e Tabela 6 permite-nos concluir que, em termos gerais, se encontram em revisão as normas referentes a assuntos específicos da legislação nacional, sendo que para as questões de carácter global verifica-se a revogação das normas, uma vez que as mesmas deixam de fazer sentido com a atual aplicação direta das normas internacionais de auditoria.

Atualmente, a OROC passou a emitir os Guias de Aplicação Técnica, passando o normativo técnico português a resumir-se às normas internacionais de auditoria a que se juntam estes novos documentos. Até ao momento a OROC já emitiu três GAT:

- GAT 1: Novos modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria;
- GAT 2: Revisão limitada de demonstrações financeiras;
- GAT 3: Relatório de conclusões factuais nos termos da norma regulamentar n.º 5/2016-r, de 12 de maio, da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões

Relativamente ao normativo técnico da auditoria em Portugal, importa analisar as *International Standards on Auditing* (ISA), emitidas pela IFAC, através do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), porque apesar de, anteriormente, não serem diretamente aplicáveis, o artigo 2.º das NTRA já obrigava a sua utilização supletiva. Atualmente como já referido na análise às DRA, as ISA são de aplicação direta desde 1 de janeiro de 2016, com a entrada em vigor da Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro.

As ISA, que até 1991 se denominavam *International Auditing Guidelines*, aplicam-se sempre que se realiza uma auditoria independente, isto é, no exame independente da informação financeira de qualquer entidade, quer seja ou não de tipo lucrativo e independentemente da sua dimensão ou forma legal, quando tal exame seja realizado com o objetivo de expressar uma opinião sobre a referida informação.

Atualmente existem 36 ISA¹⁴ que se agrupam em seis áreas distintas:

- 200 – 299: Princípios e responsabilidades gerais;
- 300 – 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados;
- 500 – 599: Prova de auditoria;
- 600 – 699: Usar o trabalho de terceiros;
- 700 – 799: Conclusões de auditoria e relato;
- 800 – 899: Áreas especializadas.

¹⁴ Informação retirada de: <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> em agosto de 2016.

De um modo geral, todas as ISA obedecem à mesma estrutura, a qual se pode agrupar em duas partes.

Na primeira parte das ISA identificam-se quatro capítulos, a saber: Introdução, Objetivo, Definições e Requisitos.

Na segunda parte temos, aquele que é o capítulo mais desenvolvido, que se intitula de Material de aplicação e outro material explicativo. É neste capítulo que são desenvolvidos e explicados aspetos tratados na primeira parte. Note-se que das 36 ISA, 19 delas incluem no final desta segunda parte um ou mais apêndices, na maioria dos casos ilustrativos.

Importa ainda salientar que, em muitas das normas, a segunda parte inclui considerações específicas relativas a auditorias efetuadas não só a pequenas entidades como também a entidades públicas.

Concluimos então que, apesar de não terem autoridade legal se não forem adotadas pela legislação de cada país, a verdade é que, regra geral, as ISA são aplicadas supletivamente às normas de auditoria em vigor em cada país. No caso português, essa aplicação deixou de ser supletiva, uma vez que, neste momento, a sua aplicação é direta, como estabelecido no número 8 do artigo 45.º do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Temos ainda as Normas Internacionais sobre Exames Simplificados (ISRE) que são também elas emitidas pelo IAASB, e como o próprio nome indica, são de aplicação quando se está perante um exame simplificado (“*reviews*”).

Por fim temos a *International Standard on Quality Control* (ISQC 1), que visa definir os aspetos essenciais do sistema de controlo da garantia da qualidade das firmas de auditoria. Esta norma, à semelhança das ISA, também foi emitida pela IFAC, entrou em vigor em junho de 2006 e veio alterar o conceito tradicional do sistema de controlo de qualidade que visava a identificação de melhorias da qualidade, para um sistema que visa assegurar a garantia da qualidade do trabalho.

4.3. REGULAMENTAÇÃO COMUNITÁRIA

Na sequência da discussão iniciada com o livro verde de auditoria “*Política de Auditoria – Lições da Crise*” em 2010, tendo este como ponto de partida a profunda crise em que a Europa mergulhou no final da primeira década do século XXI, a Comissão Europeia apresentou uma proposta de alterações da Diretiva 2006/43/ CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006 (Oitava Diretiva) e uma proposta de um regulamento Europeu para a auditoria de entidades de interesse público (EIP).

Este processo legislativo foi criticado por alguns Estados-Membros que defendiam que deveria ser efetuado apenas por Diretiva, como se verificou até então, cabendo a responsabilidade da transposição para os normativos internos a esses mesmos Estados-Membros.

A introdução de um Regulamento, que é de aplicação direta e obrigatória não existindo a necessidade de transposição do mesmo, implica que este não possa ser “ajustado” às particularidades legislativas de cada Estado-Membro, pelo menos para medidas menos restritivas do que aquelas que constam do documento, existindo apenas algumas opções, previamente definidas, que podem ser tomadas.

Verificando-se ainda os riscos de atraso e/ou desadequada transposição da Diretiva, ao que se junta a constatação de realidades dispares entre contextos nacionais; a opção de, adicionalmente, e para o caso específico das EIP, criar um Regulamento, é uma forma de aumentar a centralização e harmonização da regulamentação ao nível comunitário. Procura-se evitar desta forma a desmultiplicação de legislação interna, eliminando uma das principais barreiras ao mercado único Europeu.

Em 2014, com a aprovação pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho, da Diretiva 2014/56/UE, e do Regulamento (UE) n.º 537/2014, a 3 e 14 de abril, respetivamente, opera-se uma nova reforma no setor de auditoria no espaço comunitário, verificando-se a alteração profunda da Diretiva 2006/43/CE, pela nova Diretiva e a revogação da Decisão

2008/909/CE pela entrada em vigor do Regulamento. Sensivelmente um mês depois, a 27 de maio de 2014, estes documentos são publicados no *Jornal Oficial da União Europeia*¹⁵.

A Diretiva 2014/56/UE constitui um conjunto de alterações a requisitos já existentes na Diretiva 2006/43/CE, introduzindo novos requisitos aplicáveis a qualquer auditoria efetuada dentro da União Europeia.

A presente Diretiva é constituída, apenas, por quatro artigos. No artigo 1.º, são enunciadas, exaustivamente todas as alterações efetuadas à Diretiva de 2006; no artigo 2.º é definido o prazo (17 de junho de 2016) que os Estados-Membros dispõem para transpor a Diretiva para o normativo interno de cada um e as referências e comunicações a efetuar aquando dessa transposição. Os artigos 3.º e 4.º definem, respetivamente, a entrada em vigor da Diretiva (17 de junho de 2014) e os destinatários (Estados-Membros) da mesma.

No caso da transposição da Diretiva para os normativos internos, os Estados-Membros tem a opção de criar nova legislação ou alterar a legislação já existente¹⁶.

Em Portugal a opção tomada foi a de criar nova legislação, nomeadamente, as leis n.º 140/2015 de 7 de setembro e a n.º 148/2015 de 9 de setembro, que serão abordadas, detalhadamente, adiante neste estudo.

De entre as várias alterações operadas pela entrada em vigor das referidas normas comunitárias, destacam-se as seguintes:

- Alteração na redação de algumas definições, com especial atenção para as exigências relativas aos auditores das EIP, sendo que, neste momento as entidades identificadas como EIP e os seus auditores, passam a estar abrangidos pelo Regulamento (UE) n.º 537/2014;
- Novas exigências relativamente aos requisitos sobre a independência e objetividade do auditor e de toda e qualquer pessoa que tenha influência no resultado da auditoria;

¹⁵ Informação retirada de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:2014:158:TOC> em agosto de 2016

¹⁶ Relativamente às opções que a Diretiva dá aos Estado-Membros, achamos pertinente a leitura do artigo “Diretiva relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas”, páginas 6 a 10 da revista “Revisores e Auditores” do trimestre de Julho a Setembro de 2014, redigido pelo Departamento Técnico da OROC e disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/66/Auditoria.pdf>, onde se divulga o levantamento dessas mesmas opções realizado pela FEE.

- Introdução de artigos específicos sobre a organização geral do trabalho de auditoria;
- Introdução de novos conteúdos ao nível dos relatórios de auditoria a emitir pelo auditor;
- Novas exigências em matéria de controlo de qualidade e maior rigidez na aplicação de sanções e penalidades, com a novidade de que todas as sanções impostas e medidas administrativas tomadas pela autoridade competente devem ser comunicadas ao *Committee of European Audit Oversight Bodies* (CEAOB), organismo criado pelo Regulamento (UE) 537/2014, que abordaremos de seguida;
- Introdução de um novo mecanismo de adoção das ISA, permitindo aos Estados-Membros impor requisitos adicionais aos das ISA (apenas nos casos da existência de requisitos legais internos que o obriguem a fim de aumentar a credibilidade e a qualidade das demonstrações financeiras), e tomar medidas que permitam garantir a proporcionalidade da aplicação das ISA às pequenas entidades; e
- Introdução de requisitos adicionais para os comités de auditoria das EIP, nomeadamente, o aumento do requisito de independência dos membros do comité e o alargamento da lista de funções do comité de auditoria das EIP.

As matérias relativas às EIP são tratadas num documento autónomo, como se explica no parágrafo 2 da Diretiva 2014/56/EU, que se transcreve: “Tendo em conta a relevância pública significativa das entidades de interesse público, em virtude quer da sua escala e complexidade quer da natureza das suas atividades, é necessário reforçar a credibilidade das demonstrações financeiras auditadas dessas entidades. Por conseguinte, as disposições especiais relativas à revisão legal das contas de entidades de interesse público, estabelecidas na Diretiva 2006/43/CE, foram desenvolvidas em maior profundidade no Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho.”

O Regulamento (UE) 537/2014 contém um conjunto de requisitos adicionais aos que constam da Diretiva e que são apenas aplicáveis a auditorias de EIP.

A elaboração de um diploma legislativo autónomo para as EIP, possibilitou à União Europeia definir regras pormenorizadas a fim de assegurar que as auditorias a estas entidades tenham a qualidade adequada e sejam realizadas por auditores que estejam sujeitos a requisitos rigorosos. Pretendeu-se assegurar uma harmonização coerente e uma aplicação uniforme das regras para, desta forma, reforçar a integridade, independência, objetividade, responsabilidade, transparência e fiabilidade dos auditores que auditam EIPs.

Este Regulamento é formado por quarenta e quatro artigos, agrupados em quatro títulos, como se verifica na Tabela 7:

Tabela 7: Estrutura do Regulamento (UE) 537/2014

Regulamento (UE) 537/2014	
Título I	Objeto, âmbito de aplicação e definições
Título II	Condições para a realização de revisões legais de contas de Entidades de Interesse Público
Título III	Nomeação de Revisores Oficiais de Contas ou de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas por Entidades de Interesse Público
Título IV	Supervisão das atividades dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas quando realizam a revisão legal de contas de Entidades de Interesse Público

Fonte: Elaboração Própria

Das muitas disposições previstas ao longo do Regulamento, destacam-se as restrições na prestação de serviços que não sejam auditoria, a introdução de uma lista de serviços proibidos, limitação a uma percentagem do total dos honorários de auditoria pela prestação de outros serviços (não incluídos na lista de serviços proibidos), a introdução de novos requisitos relativos à rotação obrigatória de auditores, a introdução de novos requisitos de relato público dos auditores e do relatório suplementar interno para os comités de auditoria.

Outras novidades deste diploma são a supervisão dos auditores no quadro comunitário e a criação, através do seu artigo 30.º, do CEAOB. É da responsabilidade do CEAOB a coordenação das atividades das autoridades competentes nacionais.

Como anteriormente referido, o disposto no Regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros, ou seja, não existe a necessidade de ser transposto para a legislação interna de cada Estado-Membro. No entanto, existe a possibilidade de, em artigos específicos no Regulamento, os Estados-Membros optarem por aplicar requisitos mais exigentes do que aqueles que ali estão previstos, implicando a criação de legislação interna para a regulamentação dessas mesmas opções.

O Regulamento entrou em vigor, de acordo com o artigo 44.º do mesmo, no “vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*”, ou seja, a 17 de junho de 2014. No entanto, e pelo facto de este remeter para a Diretiva, o mesmo só é aplicável a partir de 17 de junho de 2016, como também refere o artigo 44.º supracitado, sendo que, excecionalmente, o n.º 6 do artigo 16.º, sobre a nomeação do auditor, só é aplicável a partir de 17 de junho de 2017.

Concluindo, os objetivos da elaboração e aprovação da Diretiva 2014/56/UE e do Regulamento (UE) 537/2014, e consequente reforma que ambos os documentos operaram no setor de auditoria a nível comunitário foram: clarifica o papel do auditor; reforçar a independência e ceticismo profissional do auditor; dotar o mercado de auditoria de uma maior dinâmica; diminuir os gastos desnecessários para as empresas de menor dimensão; e aumentar a eficácia da supervisão dos auditores.

4.4. PROCESSO DE TRANSPOSIÇÃO DA DIRETIVA 2014/56/UE E ADOÇÃO DO REGULAMENTO (UE) 537/2014 PELO NORMATIVO PORTUGUÊS

O processo de transposição da Diretiva 2014/56/UE e adoção do Regulamento (UE) 537/2014 pelo normativo português, concedeu a oportunidade de se reforçar a qualidade das auditorias no mercado português, aumentando a segurança aos utilizadores das demonstrações financeiras, bem como de se ajustar matérias relacionadas com o governo das sociedades e o reforço das suas estruturas.

Após a aprovação da regulamentação europeia, os Estados-Membros usufruíram de dois anos, ou seja, até 17 de junho de 2016, para transpor a Diretiva 2014/56/UE e adotarem o Regulamento 537/2014 nos normativos internos de cada um.

No caso português esse prazo não foi totalmente consumido, uma vez que a Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, leis que transpõem parcialmente a Diretiva e asseguram parcialmente a execução do Regulamento, entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 2016, seis meses antes do limite do prazo estabelecido pela Diretiva.

Estes dois diplomas não vieram apenas revogar os decretos-lei n.º 224/2008 e 225/2008, ambos de 20 de novembro, já que os mesmos introduziram algumas alterações ao Código das Sociedades Comerciais, ao Código dos Valores Mobiliários, aos estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários e também regulamentos relacionados com a supervisão de auditores.

Sobre as alterações que as leis supracitadas introduziram no normativo português, falaremos no subcapítulo seguinte, focando-se este ponto do estudo, não nas leis propriamente ditas, mas no caminho percorrido até à redação final destas, apresentando-se a sua cronologia, principais intervenientes e ainda as críticas apontadas a ambos os processos legislativos.

A necessidade de ajustamento do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas não advém apenas da Diretiva comunitária e da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais., mas também, como referido no ponto III da Nota Técnica à Proposta de Lei 292/XII “...assenta na necessidade de promover a autorregulação e a descentralização administrativa com respeito pelos princípios da harmonização e da transparência do exercício profissional de auditoria e revisão de contas. Define a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas como a associação pública profissional a quem compete representar e agrupar os seus membros, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas. Como pessoa coletiva de direito público que é, no exercício dos seus poderes públicos, pratica os atos administrativos necessários ao desempenho das suas funções e aprova os regulamentos previstos na lei e no Estatuto.”

Relativamente ao novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro), a iniciativa legislativa da autoria do Governo em funções à data, foi a Proposta de Lei 292/XII da qual se apresenta na Tabela 8, a sua tramitação:

Tabela 8: Cronologia Proposta de Lei 292/XII

Proposta de Lei 292/XII	
17-03-2015	Entrada - Nota de admissibilidade
17-03-2015	Publicação
19-03-2015	Admissão
19-03-2015	Anúncio
19-03-2015	Baixa na generalidade à Comissão de Segurança Social e Trabalho
08-04-2015	Discussão generalidade
10-04-2015	Votação na generalidade
10-04-2015	Baixa na especialidade à Comissão de Segurança Social e Trabalho
22-07-2015	Votação final global
29-07-2015	Envio à Comissão para fixação da Redação final
06-08-2015	Decreto (Publicação)
12-08-2015	Envio para promulgação
20-08-2015	Promulgação
24-08-2015	Referenda
25-08-2015	Envio INCM
07-09-2015	Publicação em Diário da República - Lei 140/2015

Fonte: Elaboração Própria¹⁷

¹⁷ Informação retirada de:
<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=39156> em agosto de 2016.

No decorrer desta iniciativa legislativa foram ouvidos o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), a Autoridade de Proteção de Dados, a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões e a OROC, sendo que apenas foi anexada à presente proposta de Lei o parecer da OROC. Foi ainda elaborado um parecer pelo deputado, Dr. Pedro Roque, justificando a sua abstenção de expressar uma posição sobre esta proposta de Lei, anexando-se a Nota Técnica elaborada pelos serviços de apoio, onde é verificado se a iniciativa legislativa reúne os requisitos constitucionais, legais e regimentais para ser discutida na Assembleia da República.

Importa referir que a proposta de Lei fazia, inicialmente, referência à Diretiva 2006/43/CE, sendo a mesma atualizada a 10 de abril de 2015, quando baixa na especialidade à Comissão de Segurança Social e Trabalho. Nesse momento é também inserida referência ao Regulamento (UE) 537/2014. Outro aspeto relevante é a alteração da remissão de todas as referências ao CNSA para a CMVM, aspeto que será abordado na análise à Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro.

É neste ponto que se verifica uma das principais críticas apontadas a este processo, porque se considera que as alterações referidas não foram analisadas atempadamente, carecendo estas de uma reflexão e debate mais profundo com todos os interessados. Sendo, inclusive, entendimento da OROC que a proposta de Lei apresentada deveria ser aprovada sem essas alterações, fazendo-se, à *posteriori*, após um debate e uma análise exaustiva, a transposição da Diretiva, até porque existiria tempo para isso, uma vez que o prazo limite de transposição esgotava-se apenas em junho de 2016.

No que respeita, ao novo Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA) (Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro), a iniciativa legislativa, também ela da autoria do Governo em funções, consubstancia-se na Proposta de Lei 334/XII, da qual também se apresenta, resumidamente, a sua tramitação na Tabela 9:

Tabela 9: Cronologia Proposta de Lei 334/XII

Proposta de Lei 334/XII	
22-05-2015	Entrada - Nota de admissibilidade
22-05-2015	Publicação
27-05-2015	Admissão
27-05-2015	Anúncio
27-05-2015	Baixa na generalidade à Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública
29-05-2015	Discussão generalidade
05-06-2015	Votação na generalidade
05-06-2015	Baixa na especialidade à Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública
22-07-2015	Votação final global
29-07-2015	Envio à Comissão para fixação da Redação final
06-08-2015	Decreto (Publicação)
12-08-2015	Envio para promulgação
25-08-2015	Promulgação
27-08-2015	Referenda
31-08-2015	Envio INCM
09-09-2015	Publicação em Diário da República - Lei 148/2015

Fonte: Elaboração Própria¹⁸

Nesta proposta de Lei, processa-se uma transposição e uma execução parciais do novo direito europeu em matéria de auditoria, sendo o regime em causa complementado pelas alterações que se efetuaram também ao novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente quanto a aspetos centrais do novo regime, como aqueles que respeitam à rotação obrigatória de auditores, honorários e independência.

Foram ouvidos durante este processo a Procuradoria-Geral da República, a Comissão Nacional de Proteção de Dados, o Conselho Nacional de Supervisores Financeiros, o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, a Autoridade de Supervisão de Seguros e de Fundos de Pensões, a Autoridade da Concorrência, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, a Associação Portuguesa de Bancos, a Associação Portuguesa de Seguradores, a Associação Portuguesa de Fundos de Investimento, Pensões e Patrimónios, a Associação de Instituições de Crédito

¹⁸ Informação retirada de:

<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=39520> em agosto de 2016.

Especializado, a Associação Portuguesa de *Leasing, Factoring e Renting* e o Instituto Português de *Corporate Governance*.

Refira-se que, na discussão na especialidade, das quinze entidades a quem foram pedidos pareceres, dez delas pronunciaram-se com comentários e/ou sugestões concretas ao diploma¹⁹. Além disso, foram ainda ouvidos em audiência parlamentar em 9 e 10 de julho de 2015, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o Banco de Portugal, a Autoridade de Supervisão de Seguros e de Fundos de Pensões, a OROC e ainda representantes das BIG FOUR em Portugal.

É neste ponto da iniciativa legislativa que se verificam as primeiras críticas ao desenrolar da mesma. A Associação de Empresas Emitentes de Valores Cotados em Mercado (AEM), através de carta dirigida ao presidente da Comissão de Orçamento, Finanças e Administração Pública (COFAP), o Dr. Eduardo Cabrita, sentiu a necessidade de mostrar a sua posição relativamente a esta Proposta de Lei, porque não foi convidada a emitir qualquer parecer nem convocada para audiência parlamentar, tendo conhecimento da mesma apenas através do sítio da internet da COFAP da Assembleia da República.

Nessa carta a AEM faz entender que “todas as entidades de interesse público abrangidas pela Proposta de Lei devem ter a oportunidade de participar no processo legislativo em causa e apresentar o respetivo contributo, o qual reputamos da maior importância para o aperfeiçoamento da Proposta em discussão”. Esta situação causou estranheza, pelo facto de a alínea a) do artigo 3.º do RJSA anexo à proposta de Lei, definir “os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado”, como EIP.

A principal crítica apontada, que é transversal às duas propostas de lei referenciadas é a rapidez destes processos legislativos, impossibilitando um adequado processo de consulta aos principais interessados na transposição da regulamentação europeia, comprometendo desta forma a qualidade legislativa dos diplomas.

¹⁹ Ver Quadro Comparativo da PPL com os pareceres recebidos em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=39520>

De facto, em média uma proposta de lei, na XII Legislatura era aprovada em 141 dias²⁰, considerando-se para este cálculo o intervalo de tempo decorrido entre a data de entrada de uma iniciativa e a data do seu envio para promulgação do Presidente da República, após aprovação em votação final global, medido em dias.

Se na Proposta de Lei 292/XII, este prazo médio foi cumprido, como se verifica pela análise da Tabela 8, em que foram necessários 148 dias para a sua aprovação, a realidade é que na aprovação do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria o prazo foi de apenas 82 dias, como se comprova pela leitura da Tabela 9.

Também o período de *vacatio legis*²¹ dos diplomas foi criticado, uma vez que o mesmo se resume a menos de quatro meses, de 7 e 9 de setembro a 1 de janeiro de 2016. Possibilitando a Diretiva que a transposição fosse realizada até junho de 2016, causou alguma estranheza aos principais destinatários, a escassez de tempo que lhes foi dado para se adaptarem às alterações estruturais introduzidas por este novo enquadramento legal de auditoria em Portugal.

Resumindo, o processo de transposição da Diretiva 2014/56/UE e adoção do Regulamento (UE) 537/2014 ao normativo português, não foi um processo pacífico, nem no seu resultado nem na sua forma, porque se registaram críticas durante a aprovação das propostas de lei 292/XII e 334/XII, o seu resultado, ou seja, as leis n.º 140/2015 de 7 de setembro e a n.º 148/2015 de 9 de setembro, respetivamente, também não estão elas isentas de críticas, dado que praticamente nenhum dos comentários e/ou sugestões apresentadas pelas entidades auscultadas foi acolhido na redação final dos diplomas.

²⁰ Informação retirada de:
<http://www.parlamento.pt/ArquivoDocumentacao/Documents/TempoMedioAprovLeis.pdf> em agosto de 2016.

²¹ Prazo legal que uma lei tem para entrar em vigor, ou seja, da sua publicação até o início de sua vigência.

4.5. ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Aprovado a 22 de julho, o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), pela Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, entrou em vigor a 1 de janeiro de 2016, revogando o anterior Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, alterado pelos Decretos-Leis n.º 224/2008, de 20 de novembro, e 185/2009, de 12 de agosto.

A profissão de ROC deve estar ao serviço da salvaguarda da transparência, da qualidade e da imagem verdadeira e apropriada da informação financeira das entidades, constituindo um garante de confiança para um adequado funcionamento dos mercados. Sendo um garante de confiança, extensível a múltiplos aspetos e entidades da vida económica e social, públicas e privadas, tornou-se necessário definir de forma rigorosa o enquadramento legal e normativo aplicável a todos os seus membros, independentemente da forma como exercem a sua atividade.

Tendo em mente a importância acrescida da atividade dos ROC pela defesa do interesse público, o Governo²² achou adequado estabelecer um quadro legal que definisse os aspetos relacionados com o acesso e âmbito de ação destes profissionais e que estabeleça as regras gerais de organização e funcionamento desta associação pública profissional, com integral respeito pelos direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

O novo EOROC é aprovado, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, transpondo parcialmente para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, assim como concretiza a execução parcial do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal das contas das entidades de interesse público.

²² Cfr. Exposição de motivos da Proposta de Lei 292/XII.

Das disposições transitórias a considerar, conforme artigo 3.º da Lei n.º 140/2015, salienta-se que, sem prejuízo das situações particulares dos números 5 e 6 deste artigo (abordadas na análise aos artigos 54.º e 77.º do EOROC, respetivamente), as divergências identificadas com o novo diploma, devem ser sanadas no prazo máximo de um ano a contar da data da entrada em vigor, ou seja, até ao início de 2017.

O EOROC, anexo à Lei n.º 140/2015, é formado por cento e noventa e um artigos, organizados em sete títulos distintos dos quais se apresentam as principais alterações e inovações introduzidas.

O Título I – Organização e âmbito profissional, subdivide-se em três capítulos, o Capítulo I onde vêm as disposições sobre a OROC, sobre os seus membros e os seus órgãos; o Capítulo II sobre os referendos internos da Ordem e o Capítulo III que define o âmbito de atuação dos ROC.

O artigo 12.º do EOROC, cumprindo com o disposto no artigo 15.º da Lei 2/2013 de 10 de janeiro, apresenta-nos um novo órgão da OROC, a assembleia representativa que detém poderes deliberativos gerais, nomeadamente em matéria de aprovação do orçamento, do plano de atividades, e de projetos de alteração dos estatutos, de aprovação de regulamentos, de quotas e de taxas ou de criação de colégios de especialidade. Este novo órgão vem regulado nos artigos 15.º ao 19.º do EOROC e é composto por 45 membros (representativos de todos os ROC que sejam pessoas singulares) eleitos em sufrágio universal, direto e secreto. A eleição dos seus membros é efetuada por colégios distritais sendo utilizado o método da média mais alta de *Hondt*²³.

No artigo 44.º - Revisão legal das contas (anterior 43.º) foi adicionado o ponto 5, que ressalva que “a revisão legal das contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada.” (sublinhado nosso). Este ponto poder-se-á confundir, levando a que se julgue contraditório com a alínea f) do artigo seguinte que refere que a certificação legal das contas deve “incluir uma declaração sobre qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas

²³ Método *Hondt*: O método *Hondt* é um modelo matemático utilizado para converter votos em mandatos com vista à composição de órgãos de natureza colegial.

atividades” (sublinhado nosso). Deverá atender-se ao facto que, no caso da declaração referida na alínea f) do artigo 45.º não apresentar qualquer dúvida sobre a continuidade das atividades da entidade, o mesmo não garante que seja esse o resultado observado. O mesmo se verifica em situação inversa à descrita.

Também a matéria relacionada com a certificação legal das contas, artigo 45.º do EOROC, sofreu algumas alterações que importam salientar.

No número dois deste artigo são apresentados, exhaustivamente, os elementos que a certificação legal das contas deve conter, salientando-se a novidade constante no ponto ii) da alínea e), que implica que o ROC emita uma declaração, não apenas sobre a conformidade do relatório de gestão com as demonstrações financeiras apresentadas, como ainda sobre possíveis incorreções identificadas no relatório de gestão, devendo o mesmo indicar a natureza de tais incorreções. Esta alteração implica que não deverá ser conferida apenas a concordância entre a informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras do período, devendo também o trabalho de revisão legal das contas incidir sobre os restantes aspetos constantes no artigo 66.º do CSC.

O ponto 3 do mesmo artigo 45.º remete para o artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 quanto aos elementos adicionais que devam ser incluídos quando a certificação legal das contas incidir sobre uma entidade classificada como EIP.

Importa ainda salientar neste artigo a alteração da aplicação, de supletiva para aplicação direta, das normas internacionais de auditoria, de acordo com os números 6 e 8 do mesmo, que obrigará a alterações ao normativo técnico da OROC, levando à revisão e revogação da maioria das normas nacionais.

Com o artigo 46.º temos um aumento dos deveres de relato, comunicação e conservação de documentação, relativamente à revisão legal das contas consolidadas, sendo efetuada a devida remissão para o Regulamento (UE) n.º 537/2014 das responsabilidades do ROC do grupo na certificação e relatório mencionados nos artigos 10.º e 11.º do respetivo regulamento.

O Título II – Estatuto profissional, além de ser o mais extenso (do artigo 52.º ao 115.º) também foi aquele em que se verificaram maiores alterações. Este título é composto,

também ele por três capítulos, um primeiro capítulo que aborda os direitos e deveres dos ROC e SROC, seguindo de um capítulo sobre as incompatibilidades e impedimentos, concluindo com um capítulo que aborda as responsabilidades disciplinar, penal e civil.

O artigo 54.º - Inamovibilidade e rotação, foi um dos que sofreu alterações mais profundas, nomeadamente, ao nível da rotação no exercício de funções de revisão legal das contas em EIP. Em relação ao sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal das contas de uma EIP, o período máximo mantém-se nos sete anos, desde a sua primeira designação, podendo ser novamente designado após um interregno mínimo de três anos (artigo 54.º n.º 2), ou seja, mais um ano do que os dois exigidos no articulado anterior.

A respeito da rotação dos ROC e SROC, os números 3 e 4 do artigo 54.º definem que o período máximo de exercício de funções é de dois ou três mandatos, consoante sejam, respetivamente, de quatro ou três anos. Este período pode ser excepcionalmente prorrogado até um máximo de dez anos, desde que tal prorrogação seja aprovada pelo órgão competente, sob proposta fundamentada do órgão de fiscalização.

A duração do mandato conta-se desde a data de início do mesmo (artigo 54.º n.º 8) ou, caso o mandato se tenha iniciado antes do reconhecimento da entidade como EIP, conta-se a partir do momento desse mesmo reconhecimento (artigo 54.º n.º 9). No caso de dúvidas, quanto à data a considerar, cabe à CMVM determinar a data relevante (artigo 54.º n.º 10).

Também o período mínimo para que o ROC ou SROC, após terminado o seu mandato, possa ser novamente designado aumentou para o dobro, ou seja de dois para quatro anos (artigo 54.º n.º 6).

Ainda neste artigo, importa analisar os efeitos da disposição transitória do número 5 do artigo 3.º da Lei n.º 140/2015, que define que o tempo de exercício de funções numa EIP decorrido antes da entrada em vigor do novo EOROC, e subsequentemente a esse momento, até à finalização dos mandatos em curso, é contabilizado para efeitos de uma eventual renovação de mandato pelo ROC e/ou SROC. Ou seja, as EIP que tenham o mesmo ROC ou SROC há mais de dois ou três mandatos, poderão ter que o substituir já em 2016, após o cumprimento dos mandatos atualmente em curso.

Também nas obrigações acessórias, atualmente consagradas no artigo 55.º do EOROC, foram introduzidas novidades, nomeadamente o seu ponto 4 que dá a possibilidade, no caso de EIP, a três entidades distintas de propor ação judicial para destituir o ROC ou SROC, são elas: o acionista, ou conjunto de acionistas que representam 5% ou mais dos direitos de voto ou do capital social, o órgão de fiscalização da entidade ou a CMVM.

Apesar de não consubstanciar uma inovação para a atividade de auditoria e sobretudo para os ROC, já que o mesmo é definido na ISA 200, a verdade é que o artigo 70.º do EOROC vem incluir no capítulo dos deveres o ceticismo profissional²⁴, alertando que este deve ser mantido ao longo de todo o processo de auditoria e ainda exemplificando casos particulares em que o mesmo não deva ser descurado, concluindo com a sua definição, que, como não podia deixar de ser, é em tudo semelhante à da definição constante da ISA 200.

Os deveres de independência, integridade e objetividade dos ROC são amplamente aumentados no artigo 70.º, impondo-se a obrigação de recusar qualquer trabalho quando existam relações financeiras, empresariais, de trabalho ou outra com a entidade auditada, que sejam suscetíveis de prejudicar o cumprimento daqueles princípios. Nos casos da existência de riscos específicos de auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade, confiança ou intimidação, os ROC ou SROC só podem realizar o trabalho de auditoria se for possível adotar as medidas necessárias para mitigar a ameaça de quebra de independência, dispondo do prazo máximo de três meses para o efeito (artigo 70.º n.º 10).

Diretamente relacionado com os deveres enunciados no parágrafo anterior, foram introduzidos no EOROC, os artigos 72.º e 73.º, que tratam específica e respetivamente, dos temas de contratação pelas entidades auditadas de antigos ROC ou empregados de ROC ou SROC, e da aceitação e continuação do cliente.

Resumidamente, o artigo 72.º dispõe que o ROC e o sócio principal só podem ser gestor/administrador, ter uma posição de gestão relevante ou ser membro do órgão de fiscalização um ano após a cessação do contrato, sendo que no caso das EIP o prazo aumenta para dois anos. Também os empregados e os restantes sócios, desde que sejam

²⁴ Ceticismo profissional (de acordo com o número 3 do artigo 70º do EOROC): atitude caracterizada pela dúvida e por um espírito crítico, atento às condições que possam indiciar eventuais distorções devidas a erros ou fraude, e por uma apreciação crítica dos elementos e da prova de auditoria.

ROC, não podem assumir aquelas funções antes de decorrido um ano de estarem ligados àqueles trabalhos de revisão legal das contas.

O artigo 73.º enuncia as condições que se devem ter em consideração antes de aceitar ou continuar um trabalho de revisão legal das contas (excluindo as EIP, que estão consagradas nos artigos 77.º e 78.º do EOROC), devendo as mesmas estar devidamente documentadas, que são: o cumprimento dos requisitos de independência, a existência de ameaças a essa mesma independência e a forma de as mitigar, a disponibilidade de recursos e tempo para executar o trabalho e em caso de auditoria em outro Estado-Membro, se o sócio responsável está aprovado como ROC (ou função equivalente) nesse mesmo Estado-Membro.

Salienta-se a introdução de artigos específicos sobre a organização geral do trabalho de auditoria com a inclusão do artigo 74.º - Organização interna dos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas, do artigo 75.º - Organização do trabalho e do artigo 76.º - Prazo de conservação.

Os artigos 77.º ao 81.º do presente Estatuto, são exclusivamente direcionados para os ROC e SROC que auditem EIP.

O artigo 77.º foi, à semelhança do artigo 54.º, dos artigos que maior impacto trouxe ao novo EOROC. Com a sua entrada em vigor passam a existir maiores restrições à prestação de serviços não relacionados com auditoria a clientes de auditoria que sejam EIP. Em primeiro lugar, o número 8 deste artigo introduz uma lista de serviços proibidos, considerados incompatíveis e que eram complementares à atividade de auditoria, nomeadamente serviços de consultoria e assessoria fiscal, elaboração de declarações fiscais, processamento de salários, cálculo de impostos, serviços jurídicos entre outros. Mesmo os serviços distintos de auditoria mas não proibidos prestados têm que se sujeitar à aprovação prévia do órgão de fiscalização da entidade auditada, e ainda terão de ser comunicados e aprovados pela CMVM.

Outro aspeto importante é que os serviços distintos de auditoria que ainda são permitidos prestar à entidade, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo, durante um período de três ou mais anos consecutivos, não podem exceder os 30% do valor de honorários cobrados em auditoria (artigo 77.º n.º 1). Atente-se para o facto de os serviços

distintos de auditoria que sejam legalmente exigidos serem excluídos do limite referido [artigo 77.º n.º 2 alínea a)].

Também o peso relativo de uma EIP está regulamentado neste artigo, no seu número três, que define que se os honorários totais recebidos de uma EIP, em cada um dos três últimos anos consecutivos, for superior a 15 %, o órgão de fiscalização deverá ser avisado a fim de, em conjunto com o auditor, avaliar as ameaças à independência deste e as salvaguardas usadas para mitigar essas mesmas ameaças.

A disposição transitória do número 6 do artigo 3.º da Lei n.º 140/2015 concedeu o prazo de dezoito meses a contar da entrada em vigor do EOROC para o ajustamento, da proporção de serviços distintos de auditoria prestados e dos honorários recebidos, aos limites estabelecidos no artigo 77.º do EOROC.

O artigo 78.º visa complementar o artigo 73.º em matéria de aceitação e continuação de trabalhos de auditoria quando está em causa uma EIP. Também introduz a obrigatoriedade anual da emissão de um parecer por parte do ROC ou SROC ao órgão de fiscalização sobre a sua independência e ainda debater com este as ameaças a esta independência e as salvaguardas para as mitigar.

O artigo 79.º trata do tema da divulgação de irregularidades nas EIP, devendo as mesmas ser, devidamente, reportadas à entidade para que esta investigue e tome as medidas necessárias e que julgue adequadas, devendo essas mesmas irregularidades serem comunicadas à CMVM, no caso de a entidade não proceder a essa investigação.

Relativamente ao controlo de qualidade interno do trabalho realizado nas EIP, quem o realiza, quando, o que é avaliado e a apresentação dos seus resultados encontra-se definido no artigo 80.º do EOROC, que estabelece que este trabalho deverá ser realizado antes da emissão da certificação legal das contas e do relatório adicional ao órgão de fiscalização.

Ao nível dos deveres de informação às autoridades competentes dos ROC ou SROC que auditem EIP, os mesmos vêm consagrados no artigo 81.º. Destes deveres salienta-se a obrigatoriedade de, sempre que se verifica uma violação material das disposições legais, regulamentares e administrativas, uma ameaça ou dúvida concreta em relação à continuidade das atividades, e se verifique uma escusa de opinião, uma opinião adversa,

com reservas ou uma impossibilidade; o responsável pela auditoria deve comunicar essas informações à entidade competente pela supervisão da EIP e ainda a qualquer entidade que com ela tenha relação estreita²⁵, como definido pelo ponto 38 do n.º 1 do artigo 4.º do Regulamento (UE) n. 575/2013.

Também as matérias relacionadas com o dever de segredo profissional (artigo 84.º do EOROC) sofreram alterações, ficando definido que as informações prestadas ao Tribunal de Contas e à Inspeção-Geral de Finanças no âmbito do exercício de revisão legal das contas a EIP, bem como as informações prestadas à CMVM, no exercício das suas funções de supervisor de auditoria, não sejam abrangidas por este dever.

Com o novo EOROC deixa de se fazer a distinção entre incompatibilidades específicas da profissão, absolutas e relativas, passando a existir um elenco uniforme de casos de impossibilidade de exercício da profissão (artigo 89.º).

Os impedimentos constantes do artigo 91.º aumentam, uma vez que os ROC que não exerçam a sua atividade em regime de dedicação exclusiva, ficam impedidos de auditar EIP, e não podem cumular exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas com carácter continuado em mais de 10 empresas ou entidades que, no seu conjunto, apresentem indicadores que ultrapassem os limites legais, estabelecidos no artigo 262.º do CSC.

Relativamente ao capítulo das responsabilidades, as principais alterações prendem-se com: *i*) a alteração da designação de penas para sanções (artigo 93.º); *ii*) a possibilidade conferida de graduação das sanções (artigo 94.º) atendendo ao grau de culpa, antecedentes, gravidade e consequências da infração; *iii*) passa a estar expressamente previsto que a suspensão e o cancelamento da inscrição não fazem cessar a responsabilidade disciplinar pelas infrações anteriormente cometidas (artigo 96.º); *iv*) a divisão da ação disciplinar em processo de inquérito e processo disciplinar (artigo 108.º), aplicando-se o primeiro quando não esteja perfeitamente identificada a infração ou o infrator, e o segundo quando já exista certeza quanto à infração e ao infrator; e *v*) a possibilidade de reabilitação conferida ao ROC, nos termos do artigo 111.º.

²⁵ Relação estreita: uma situação em que duas ou mais pessoas singulares ou coletivas se encontram ligadas de uma das seguintes formas: a) participação sob a forma de detenção, direta ou através de uma relação de controlo, de 20 % ou mais dos direitos de voto ou do capital de uma empresa; b) controlo; ou c) ligação de ambas ou de todas de modo duradouro a um mesmo terceiro através de uma relação de controlo.

No Título III – Sociedades de revisores oficiais de contas identificam-se poucas alterações, no entanto, estas são de grande impacto no mercado de auditoria, nomeadamente, no que diz respeito às pequenas SROC.

A grande alteração que se verificou nesta matéria foi a introdução da obrigatoriedade das SROC terem mais do que um sócio, obrigando desta forma a que todos os ROC que constituíram sociedades unipessoais alterem a natureza da sociedade, introduzindo novos sócios, ou optando por exercer a profissão de acordo com o enunciado na alínea a) do número 1 do artigo 49.º do EOROC, ou seja, a título individual.

No que respeita à matéria relativa às SROC, importa salientar a possibilidade prevista destas sociedades se poderem associar entre si, constituindo consórcios, agrupamentos complementares de empresa, agrupamentos europeus de interesse económico ou outras formas de associação [artigos 118.º n.º 7, 120.º n.º 1 e 121.º n.º 1 alínea c)].

O Capítulo IV – Acesso à profissão, já prevê as novas competências atribuídas à CMVM, em particular por meio do novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, dado que exige o registo prévio junto da CMVM dos ROC que pretendam exercer funções de interesse público (artigo 147.º, n.ºs 3, 4 e 5).

Os requisitos de inscrição como ROC também são atualizados, destacando-se a exigência mínima de se ser titular do grau académico de mestre ou licenciado pré-Bolonha. Note-se ainda que foi suprimida a obrigatoriedade de uma formação académica de base nas áreas da auditoria, contabilidade, direito ou gestão.

Também o requisito de ter nacionalidade portuguesa foi eliminado, encontrando-se a inscrição de estrangeiros regulamentada no artigo 149.º do EOROC.

O Título V – Registo público, não apresenta alterações e ou introduções relevantes, já o mesmo não se pode concluir do Título VI – Revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e de países de língua portuguesa, que até a sua designação foi alterada.

A grande novidade presente no Título VI é a introdução do Capítulo III, que permite, através do estabelecimento de protocolos de reciprocidade, a abertura aos mercados de auditoria dos países de língua portuguesa. Esta abertura processa-se através da

possibilidade de inscrição e exercício de revisão legal das contas dos auditores desses países em Portugal, desde que cumprindo o disposto nos artigos 175.º ao 183.º do EOROC, bem como da possibilidade de se verificar a situação inversa, ou seja, a possibilidade dos ROC exercerem a sua atividade nesses países.

Relativamente ao último título deste diploma, o Título VII – Disposições complementares e finais, importa apenas fazer referência ao artigo 191.º, que define a cooperação administrativa que a ordem deverá cumprir em relação aos procedimentos envolvendo prestadores de serviços de auditoria provenientes de outro Estado-Membro.

Como referido no ponto 4.4 do presente estudo, este diploma não está isento de críticas, apresentando-se de seguida aquelas que, genericamente foram apontadas ao diploma, procurando expor os fundamentos que estão na base dessas mesmas críticas.

A inclusão de uma assembleia representativa na estrutura orgânica da ordem (artigo 12.º) é apontada como potencializadora de um aumento de custos de contexto que não se justificam, dado o número reduzido de elementos da OROC. Neste ponto, José Azevedo Rodrigues, Bastonário da OROC, defende que a Ordem já possui um órgão semelhante àquele agora introduzido que é o Conselho Superior, consagrado nos artigos 25.º e 26.º do novo EOROC (antigos 24.º e 25.º).

Na matéria relativa à rotação dos ROC e SROC também são apontadas várias críticas, nomeadamente, quanto aos períodos de rotação enunciados no artigo 54.º do EOROC, bem como ao regime de transição dessa rotação, disposto no número 5 do artigo 3.º da Lei n.º 140/2015.

Aponta-se que os períodos de rotação (8, 9 ou, excecionalmente, 10 anos) estão longe das opções da regulamentação europeia. Sustenta-se que o afastamento dos limites imposto na regulamentação europeia pode provocar situações de rotação de auditores, dentro da União Europeia, em períodos distintos, de acordo com a regulamentação do Estado-Membro em causa.

A disposição transitória anteriormente referida, que define que o período antes da entrada em vigor e subsequentemente a esse momento, até à finalização dos mandatos em curso, é

contabilizado para efeitos de uma eventual renovação de mandato pelo ROC ou SROC, provoca situações de obrigatoriedade de rotação de auditores logo em 2016. Também aqui aponta-se a incongruência da regulamentação nacional com a europeia, uma vez que o artigo 41.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, apenas impede renovações de mandatos após 2020 ou 2023, ou seja, verifica-se que se optou, na legislação nacional, por uma medida mais restritiva. Acresce ainda, que esta situação pode apresentar-se como um problema de competitividade entre os auditores nacionais e os auditores dos restantes Estados-Membros, uma vez que não se observa um tratamento igual em todo o espaço comunitário.

A inexistência de uma norma transitória relacionada com a exigência mínima de mestrado ou licenciatura pré-Bolonha, alteração introduzida na alínea c) do número 1 do artigo 148.º, criou alguma apreensão junto da OROC e dos candidatos admitidos à frequência do Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas, uma vez que não ficou salvaguardado o seu direito de continuar o processo de admissão, com as condições que lhes foram impostas na primeira data em que foi considerada a sua admissão, no curso de preparação para ROC ou aceite a sua inscrição numa prova de exame.

No entanto, a problemática associada à inexistência de norma transitória à exigência mínima de mestrado ou licenciatura pré-Bolonha, encontra-se neste momento clarificada através dos esclarecimentos dados pela circular 48/2016, de 4 agosto, emitida pela OROC e pela resposta à questão 9 das “Respostas às perguntas mais frequentes sobre a entrada em vigor do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria – Atualizadas a 3 de março de 2016”²⁶; onde é possível confirmar que os critérios de inscrição a considerar serão os exigidos à data da admissão à frequência do Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas.

Por fim é ainda criticada a impossibilidade legal da realização de *joint audits*²⁷ (auditorias conjuntas), situação que tanto a Diretiva 2014/56/EU, como o Regulamento (UE) n.º 537/2014, preveem em diversos preceitos.

²⁶ Informação obtida em: <http://www.cvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Auditoria.aspx> em setembro de 2016.

²⁷ *Joint audits*: nomeação, por uma entidade, de dois ou mais auditores distintos, com vista a expressarem em conjunto um parecer único sobre as suas demonstrações financeiras.

4.6. REGIME JURÍDICO DE SUPERVISÃO DE AUDITORIA

A 1 de janeiro de 2016, através da Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, entrou em vigor o novo Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, que dispõe sobre a supervisão pública de ROC, de SROC, de auditores e entidades de auditoria de Estados-Membros da União Europeia e de países terceiros registados em Portugal.

A Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, transpõe parcialmente para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, assim como concretiza a execução parcial do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal das contas das entidades de interesse público.

A presente Lei começa por introduzir, no seu artigo 3.º, alterações de índole societária nas EIP, definindo quais os tipos de modelos de administração e fiscalização que estas devem de adotar e aumentando os requisitos, e os deveres legais, contratuais e estatutários deste órgão. Salienta-se neste artigo o disposto na alínea c) do n.º 2, onde é definido que o órgão de fiscalização das EIP deve integrar, na sua maioria, membros independentes, nomeadamente o respetivo presidente, remetendo-se para o conceito de independência definido no n.º 5 do artigo 414.º do CSC.

Por sua vez, o seu artigo 4.º - Deveres de comunicação de conflitos de interesses e de segredo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, preconiza que a OROC comunica à CMVM as situações de potencial conflito de interesses no exercício das suas competências, para efeitos da sua supervisão. No quadro das suas competências de supervisão de auditoria é exigido aos órgãos da OROC, aos seus titulares, aos trabalhadores e às pessoas que prestem, direta ou indiretamente, a título permanente ou ocasional, quaisquer serviços à OROC, o cumprimento, com as devidas adaptações, do dever de segredo, tal como previsto no artigo 354.º do Código dos Valores Mobiliários.

A referida lei consagra alterações ao Estatuto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (artigos 7.º, 10.º e 20.º), ao Código dos Valores Mobiliários (artigos 8.º, 245.º e

389.º) e ao Código das Sociedades Comerciais (artigo 413.º), por forma a compatibilizar o conteúdo de certas disposições daquele estatuto e destes códigos com as regras que constarão do novo Regime da Supervisão de Auditoria.

São revogados o n.º 3 do artigo 8.º e os artigos 9.º e 9.º-A do Código dos Valores Mobiliários, relativos à informação intercalar auditada, ao registo e deveres dos auditores, respetivamente. Revoga também o Regulamento da CMVM n.º 1/2014, relativo ao registo de auditores na CMVM e os seus deveres. Foi ainda revogado o Decreto-lei n.º 225/2008, de 20 de novembro que criou o CNSA, e os processos e procedimentos iniciados e pendentes no âmbito daquele órgão transitam para a CMVM, bem como temporariamente os meios humanos que lhe estavam afetos. Não obstante a entrada em vigor da presente lei, os mandatos em curso dos órgãos de fiscalização das EIP e a sua estrutura mantêm-se até a sua renovação ou cessação.

Foi entendimento do Governo²⁸ que, perante o novo quadro de exigências, não seria suficiente a introdução de medidas corretivas ao CNSA, com o que se correria o risco de não promover o ajustamento necessário da supervisão às apontadas necessidades da atividade de auditoria. Por outro lado, e de acordo com o objetivo de promover uma gradual concentração de reguladores setoriais, considerou-se não ser adequada a criação de uma nova estrutura de supervisão, com todos os custos, demora e outros inconvenientes associados a uma opção desse teor.

Aproveitou-se a experiência acumulada pela CMVM na supervisão dos auditores nela registados, ampliando as suas competências de forma a abranger a supervisão pública dos ROC e das SROC. O objetivo desta solução foi que assegurando a independência da profissão tal como exigido pela legislação comunitária, se aproveitasse a estrutura, a experiência e as competências instituídas de uma autoridade já existente para o efeito.

O RJSA, anexo à Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, é composto por cinquenta e um artigos, apresentados ao longo de nove capítulos.

No seu artigo 3.º, são classificadas as EIP, de acordo com o presente diploma e do Regulamento (UE) 537/2014, verificando-se a extensão da definição das mesmas, quando em comparação com o articulado anterior (artigo 2.º do Decreto-lei n.º 225/2008).

²⁸ Cfr. Exposição de motivos da Proposta de Lei 334/XII.

O artigo 4.º do RJSA vem conferir à CMVM um conjunto de poderes de regulação e de supervisão, como o registo de ROC e SROC, e a instrução e decisão de processos sancionatórios, reservando-se ainda para esta autoridade, a título exclusivo, as competências em matéria de controlo de qualidade e inspeção de EIP.

O registo prévio na CMVM é desenvolvido no Capítulo II, incluindo a indicação dos fundamentos da sua recusa, cancelamento, suspensão e alterações. A CMVM assegura ainda a divulgação pública e centralizada do tal registo. Sujeitos ao registo estão também os auditores e as entidades de auditoria e de Estados-membros e de países terceiros que pretendam efetuar revisões de contas em Portugal.

Os artigos 23.º e 24.º apresentam-nos os deveres de informação. Tais deveres referem-se à preparação e divulgação de relatório anual de transparência (artigo 23.º), nos termos do artigo 13.º do Regulamento (UE) 537/2014, e de relatório adicional (artigo 24.º, n.ºs 1 a 5), previsto no artigo 11.º do mesmo Regulamento. O n.º 6 do artigo 24.º prevê também outros deveres atribuídos aos ROC e SROC perante o órgão de fiscalização das entidades de interesse público cujas contas sejam por eles auditadas

O presente regime, em matéria de supervisão, cooperação e informação, Capítulo IV, atribui à CMVM os meios necessários à prossecução das suas novas funções, nomeadamente, a colaboração com outras entidades, a necessária receção de informação por parte dos ROC e SROC registados junto da mesma e também da OROC, a realização de inspeções e a emissão de recomendações e ordens concretas à OROC.

O Capítulo V do RJSA (do artigo 32.º ao 39.º) inclui disposições sobre a organização dos órgãos da CMVM que intervêm no exercício das atribuições em causa e sobre os requisitos aplicáveis aos respetivos membros. Estas alterações têm também repercussão nos Estatutos da CMVM., nos quais passa a constar o Conselho Geral de Supervisão de Auditoria, definido no artigo 35.º do RJSA e o Departamento de Supervisão de Auditoria, enunciado no artigo 36.º do RJSA.

É facultada também à CMVM, no Capítulo VI o poder de iniciar e administrar as ações de controlo de qualidade junto de quaisquer ROC e SROC, e tomar as medidas que considere adequadas em resultado dos controlos de qualidade realizados.

O artigo 44.º do Regime confere à CMVM, a tarefa de elaboração dos “regulamentos necessários à concretização e ao desenvolvimento das matérias relacionadas com auditoria...”, sendo que para muitas das novas atribuições que lhe são consagradas neste diploma deverá ouvir a OROC.

No Capítulo VIII, relativo ao regime sancionatório, constata-se um agravamento exponencial do valor das coimas, dado que o regime anterior, o máximo de coima aplicável era de 50.000 € (artigo 22.º do Decreto-lei 225/2008), sendo que, atualmente as contraordenações muito graves, como por exemplo a violação do dever de emissão de reservas ou escusas de opinião na certificação legal das contas, bem como a violação dos deveres de independência e de segredo dos auditores são puníveis com coimas entre os 25.000 € e os 5.000.000 €.

Estes limites vão sendo, naturalmente reduzidos à medida que a contraordenação é considerada menos gravosa, no entanto se atendermos ao número 3 do artigo 45.º comprova-se que mesmo o limite superior das contraordenações leves é de 500.000 €, ou seja, dez vezes mais do que o máximo previsto no Decreto-lei 225/2008, de 20 de novembro.

É ainda contemplada a possibilidade de interdição temporária do exercício da profissão (máximo três anos) e a revogação do exercício de funções, de acordo com as sanções acessórias expressas no artigo 48.º do RJSA.

Salienta-se que os processos no âmbito deste regime sancionatório são, como consagrado na alínea d) do n.º 4 do artigo 4.º do RJSA, instruídos e decididos pela CMVM.

O último artigo do Regime (artigo 51.º) define como a atividade de supervisão de auditoria é financiada, o que abrange receitas próprias, nomeadamente, contribuições, taxas e tarifas, bem como pelo produto das coimas, da apreensão efetuada nos termos das sanções acessórias constantes da alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º deste mesmo regime e por uma percentagem das custas processuais aplicadas em processos naquele âmbito.

Relativamente ao regime financeiro, importa salientar que a 23 de março de 2016 entrou em vigor, produzindo efeitos a 1 de janeiro de 2016, a Portaria n.º 74-C/2016, que fixa a taxa devida à CMVM como contrapartida da prestação dos serviços de supervisão contínua

da atividade de auditoria e ainda estabelece regras respeitantes à liquidação e cobrança da taxa devida à CMVM.

Como se constata, este diploma, de entre os dois analisados, é o que introduz mais alterações e comporta maior impacto na regulamentação nacional no setor de auditoria.

Resumem-se na Tabela 10 os principais aspetos a reter:

Tabela 10: Principais aspetos contido na Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro

Principais alterações introduzidas pela Lei 148/2015 de 9 de setembro		
Tema	Alterações	Articulado
Supervisão pela CMVM	Extingue-se o CNSA	Artigo 12º Lei 148/2015
	Novas atribuições da CMVM	Artigo 4º RJSA
	Novo sistema de registo dos ROC's, SROC's, auditores e entidades de auditoria de países terceiros que pretendam realizar auditorias em Portugal	Artigo 6º ao 22º RJSA
	OROC vinculada a prestar quaisquer informações que a CMVM entenda necessário, podendo esta dar ordens e emitir recomendações concretas à ordem	Artigo 25º RJSA
Entidades de Interesse Público	Conceito mais alargado de EIP	Artigo 3º RJSA
	Fiscalização das EIP - impossibilidade de fiscal único	Artigo 3º Lei 148/2015
	Deveres de informação - relatório anual de transparência e relatório adicional ao órgão de fiscalização	Artigo 23º e 24º RJSA
Controlo de Qualidade	CMVM exerce o controlo de qualidade sobre os ROC, SROC que auditem EIP	Artigo 40º RJSA
	Supervisiona e avalia o sistema de controlo de qualidade sobre os restantes ROC e SROC	Artigo 40º RJSA
Regime Sancionatório	Aumento exponencial das coimas aplicáveis	Artigo 45º RJSA
	Possibilidade de interdição temporária do exercício da profissão (máximo três anos) e a revogação do exercício de funções	Artigo 48º RJSA
	CMVM responsável pelos processos de inspeção, instrução e decisão sobre processos sancionatórios	Artigo 4º RJSA

Fonte: Elaboração Própria

Associado a grandes mudanças vem, normalmente, as críticas, e no caso concreto da Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, estas incidem sobre variados pontos do diploma.

Dada a impossibilidade de auscultar todos os interessados, optou-se por apresentar, seguindo a lógica da Tabela 10, as principais críticas transversais à maioria dos envolvidos, direta ou indiretamente, neste tema.

A extinção do CNSA, passando as suas atribuições a pertencer à CMVM, é criticada, não tanto pela extinção em si, mas pela não atribuição da supervisão da auditoria a uma entidade totalmente autónoma, confiando esta a um regulador do sistema financeiro já existente.

De facto, num estudo²⁹ publicado pela FEE, em junho de 2015, sobre as opções tomadas por 22 países da União Europeia, relativamente à forma de transposição da Diretiva e adoção do Regulamento, é possível constatar que apenas dois tomaram a opção de incluir no regulador do mercado de capitais uma estrutura de supervisão de auditoria, a Holanda e a Itália. Também nos Estados Unidos, com o PCAOB criado em 2002 pela SOA, que apesar de estar vinculado à SEC, ou seja, esta tem autoridade de supervisão sobre o PCAOB, incluindo a aprovação de regras, normas e orçamento do Conselho, verifica-se que o modelo diverge do adotado a nível nacional.

As novas atribuições da CMVM são consideradas como excessivas, visto que a CMVM passou a ter, para além dos poderes de regulação, de regulamentação, de supervisão, de fiscalização e sancionatórios, a tutela de supervisão pública dos auditores e sociedades de auditoria no seu todo, dos reguladores, das EIP e dos órgãos de fiscalização das EIP.

Considera-se que o RJSA possibilita à CMVM interpretar, aplicar e regulamentar, realizar as ações de supervisão e as correspondentes investigações, e apurar eventuais responsabilidades, tudo no mesmo processo. Pode ainda decidir quais as coimas e a sanções a aplicar, e por fim, de acordo com o último artigo, arrecadar uma percentagem da respetiva receita.

É apontado que toda esta concentração de poderes na CMVM é potenciadora de situações de conflitos de interesse, situações de quebra de independência entre o exercício da supervisão de auditoria e o exercício da atividade de supervisão das sociedades emitentes de valores mobiliários, bem como conduzir, à violação de direitos e garantias fundamentais dos regulados e supervisionados.

²⁹ Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in 22 European Countries, June 2015.

A principal crítica que se apontava ao novo sistema de registo dos ROC, SROC, auditores e entidades de auditoria de países terceiros que pretendam realizar auditorias em Portugal, era não ser compreensível a existência de duas listas de ROC e SROC, uma com o registo na OROC e outra com o registo na CMVM. Se esta situação se tem verificado, apontava-se que era apenas um aumento de burocracia e de custos porque as qualificações necessárias para integrar uma das listas, neste momento, são as mesmas para integrar a outra.

Outra lacuna apontada ao novo sistema de registo dos ROC é, no caso da existência de acordos de reciprocidade, a possibilidade de um favorecimento teórico dos auditores de países terceiros (de língua portuguesa) em prejuízo dos de outros países da União Europeia. Na base deste hipotético favorecimento está a falta de controlo da OROC sobre os requisitos necessários à obtenção da qualidade de ROC (ou similar) nesses mesmos países terceiros.

O consagrado no número 2 do artigo 25.º do RJSA é bastante criticado, principalmente, pela OROC. Entende-se que, com a obrigação ali imposta da OROC ficar vinculada a prestar quaisquer tipos de informações solicitadas pela CMVM e esta ainda ter a possibilidade de dar ordens e emitir recomendações, está em causa a autonomia da OROC, ficando esta subordinada à CMVM.

Esta subordinação colide, como a OROC refere, com o preconizado na Lei 2/2013 de 10 de janeiro que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. Ali é definido que as associações públicas profissionais estão subordinadas a uma entidade supervisora, que no caso é o Ministério das Finanças, ora estando a OROC subordinada a duas entidades supervisoras aparenta ficar em situação de desigualdade perante as associações congéneres.

O conceito de EIP disposto no artigo 3.º do RJSA é considerado demasiado vasto, englobando um número exagerado de entidades, algumas delas sem qualquer relevância pública. A principal preocupação prende-se que com as novas exigências impostas aos auditores e órgão de fiscalização da EIP, que se verifique um acréscimo de custos que pela dimensão, risco e complexidade das entidades não se justifique.

Também o regime sancionatório não está a salvo de duras críticas por parte dos principais destinatários deste processo. É salientado o aumento desmesurado do valor das coimas a aplicar, defendendo-se a revisão dos valores para montantes mais condicentes com a realidade do mercado nacional, com a aplicação de regras de proporcionalidade e a distinção de regimes sancionatórios entre auditorias a EIP e restantes entidades.

Note-se que a CMVM, ainda em 2015, apesar de apenas ter sido publicado em Diário da República a 26 de janeiro de 2016, elaborou o Regulamento n.º 4/2015 – Supervisão de Auditoria, com o objetivo de desenvolver o RJSA, especificamente quanto ao processo de registo e averbamentos ao registo de ROC, SROC e auditores e entidades de auditoria de outros Estados membros; ao cumprimento de deveres relativos ao exercício da atividade de auditoria; aos deveres de informação pelas entidades de interesse público à CMVM e à troca de informações entre a OROC e a CMVM.

A 2 de agosto de 2016 é publicado em Diário da República o Regulamento n.º 3/2016 – Deveres de reporte de informação à CMVM, tendo este regulamento como objeto o modo de prestação de informação à CMVM por pessoas e entidades sujeitas à sua supervisão.

Por fim, importa salientar que o artigo 8.º da Lei n.º 148/2015 prevê que passados três anos da entrada em vigor da presente lei, ou seja, em 2019, que o Governo faça uma avaliação ao resultado da aplicação da mesma, ponderando, em função dessa mesma avaliação, a necessidade ou oportunidade da sua revisão.

5. NOVOS DESAFIOS DO SETOR DE AUDITORIA EM PORTUGAL

Como é expectável, a entrada em vigor de um novo normativo no setor de auditoria em Portugal obrigará sempre à introdução de alterações, mais ou menos significativas, no exercício da profissão de auditor.

O presente capítulo procura apresentar o impacto que essas alterações introduziram no setor de auditoria, e ainda perceber quais as perspetivas futuras que se apresentam à profissão de auditor em Portugal.

5.1. IMPACTO DO NOVO NORMATIVO NO SETOR DE AUDITORIA EM PORTUGAL

O normativo que regula a profissão dos ROC justifica o seu carácter diferenciador perante as restantes ordens profissionais, em particular no que concerne aos níveis de exigência em termos de independência no exercício profissional, às situações de incompatibilidades a que os seus membros estão sujeitos, às limitações de contratação, aos rigorosos mecanismos de controlo de qualidade e ao elevado nível de supervisão a que a atividade está sujeita, constituindo a única ordem profissional subordinada a um órgão de supervisão externo e independente, que também tem responsabilidades ao nível do exercício do controlo de qualidade da atividade.

Relativamente às auditorias incidentes sobre EIP verifica-se que o novo normativo trouxe bastantes alterações, tendo algumas dessas alterações efeitos já em 2016.

Com efeito, o conceito de EIP, tal como definido no artigo 3.º do RJSA, aliado com a necessidade de dedicação exclusiva dos auditores deste tipo de sociedades [artigo 91º n.º 2, alínea a) do EOROC] são suscetíveis de originar um aumento de custos para estas entidades.

A problemática referente aos períodos de rotação enunciados no artigo 54.º do EOROC, bem como ao regime de transição dessa rotação, disposto no número 5 do artigo 3.º da Lei n.º 140/2015, impõe também um aumento de custos a certas EIP pelo facto de essa rotação ter que se realizar já em 2016 e, mantendo-se estes períodos distantes da regulamentação europeia, pode implicar a quebra de competitividade dos auditores nacionais perante as suas congéneres europeias.

No que concerne aos novos requisitos de relato e comunicação (artigos 23.º e 24.º do RJSA e artigos 45.º e 63.º do EOROC), verifica-se, principalmente nas EIP, uma maior necessidade de aproximação entre o órgão de fiscalização e o auditor, através de uma comunicação mais evidente no âmbito, execução e conclusões relativas aos trabalhos realizados, reforçando-se a independência de ambos perante o órgão de gestão.

A exigência de pluralidade de sócios na constituição das SROC leva à extinção de todas as entidades com natureza unipessoal. Esta alteração apresenta apenas um impacto ao nível organizativo das entidades, constatando-se o aumento de transformações e fusões entre SROC unipessoais ou a alteração no modo de exercer a profissão, passando os ROC a exercer a profissão a título individual, no âmbito da alínea a) do número 1 do artigo 49.º do EOROC.

Com o novo normativo foi dada a possibilidade das SROC se associarem entre si, constituindo consórcios, agrupamentos complementares de empresas, agrupamentos europeus de interesse económico ou outras formas de associação [artigos 118.º n.º 7, 120.º n.º 1 e 121.º n.º 1 alínea c)].

A entrada em vigor do novo RJSA extinguiu automaticamente o CNSA, passando todas as suas competências e funções para a CMVM. A atribuição à CMVM da competência da supervisão de auditoria levanta questões de independência face a outras atribuições desta entidade, nomeadamente, a supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários, e ainda problemas de conflitos de interesse entre a sua função de supervisor e regulador.

Ao nível do registo dos ROC, verificou-se a obrigatoriedade de todos eles (e não apenas os auditores de sociedades emittentes de valores mobiliários) efetivarem a sua inscrição no novo supervisor.

Os ROC passaram também a estar sujeitos a uma taxa trimestral pela prestação dos serviços de supervisão contínua da atividade de auditoria da CMVM. A taxa é cobrada pelo número de relatórios emitidos e varia pelo facto de se estar perante a auditoria a uma EIP ou não, e ainda consoante o valor dos honorários cobrados.

Com a entrada em vigor do novo regime sancionatório verificou-se um agravamento das sanções, aliado ao aumento exponencial das coimas aplicáveis.

O aumento dos serviços proibidos distintos de auditoria, consagrado no número 8 do artigo 77.º do EOROC, apresenta-se como um meio de combate à auto-revisão e ainda à contratação de outros serviços por parte de um mesmo cliente, permitindo a realização de um *mix* de honorários por parte do auditor, contraindo os honorários de auditoria em detrimento dos honorários prestados na realização de outros serviços.

Também a revisão e atualização das incompatibilidades e impedimentos (artigo 88.º ao 91.º do EOROC) serve como resposta aos problemas de independência que se possam verificar, procurando-se com as alterações propostas a adequação à realidade dos tempos que correm.

A aplicação direta das normas internacionais de auditoria implica que ao nível do normativo técnico nacional, como referido no ponto 4.2 do presente estudo, se proceda à revisão e revogação das normas nacionais, aumentando a exigência em matérias de comunicação, continuidade, ceticismo profissional e julgamento profissional, traduzindo-se numa maior organização e alinhamento de metodologias no setor.

O novo normativo promove a eliminação de algumas restrições de acesso à profissão, como por exemplo, o requisito de ter nacionalidade portuguesa e de possuir uma licenciatura nas áreas da auditoria, da contabilidade, do direito, da economia e da gestão.

A reciprocidade com os países de língua portuguesa permite o registo e o exercício da atividade por parte de auditores de países terceiros, abrindo desta forma o setor à oportunidade de novos mercados e consequente internacionalização, bem como ao desenvolvimento técnico e profissional dos auditores nacionais.

Podemos então concluir que o novo normativo do setor de auditoria apresenta-se como uma evolução regulamentar do exercício da profissão de auditor, tornando-se mais exigente em matérias como a independência, o ceticismo profissional, o relato, a prestação de serviços distintos de auditoria, a supervisão, o controlo de qualidade, o regime sancionatório e as auditorias a EIP.

5.2. PERSPETIVAS FUTURAS DO SETOR DE AUDITORIA

As profundas alterações provocadas pela entrada em vigor do novo quadro jurídico de auditoria transportaram para o setor um conjunto de novas perspetivas. Numa economia estagnada, com um mercado de capitais limitado e com cada vez mais dificuldades no acesso ao crédito, as perspetivas que se apresentam nem sempre são as mais favoráveis para as empresas auditadas, bem como para as empresas e profissionais de auditoria.

Neste contexto, as perspetivas que se apresentam aos diferentes intervenientes do setor variam de acordo com o seu tipo, tamanho, nível estrutural e clientes-alvo, tendo os auditores que se adaptar rapidamente a uma nova realidade com maiores e mais complexos desafios para ultrapassar.

A extinção das SROC unipessoais derivado da obrigação de pluralidade de sócios na constituição das empresas de auditoria, como referido no ponto anterior, possibilitará o aumento dos recursos técnicos necessários às novas entidades, criadas através de transformação ou fusão, pela multidisciplinariedade de conhecimentos que se espera que daí advenha.

Concordamos com Cipriano (2016) quando este refere que, “...exercer a profissão de forma individual ou sem meios adequados, ou uma pretensão de manter uma atividade numa lógica de *part-time*, são formas de estar que, a meu ver, têm pouco futuro.”

Este aspeto conduz-nos à diferença de expectativas que se verifica entre os *players*³⁰ de mercado, de acordo com a sua dimensão.

No que respeita às BIG FOUR não se perspetivam alterações significativas, sendo que se salienta a questão relacionada com as novas regras de rotação de auditores nas EIP. A concentração da grande maioria deste tipo de sociedades no âmbito das grandes empresas internacionais de auditoria, aliado ao aumento de burocratização e de meios necessários que uma auditoria a estas entidades obriga, implica que essa mesma rotação, dificilmente saia da esfera das BIG FOUR.

Para as empresas que se colocam no segmento médio, é ao nível da sua competitividade que se colocam maiores desafios. A concentração do mercado, ainda mais vincada quando se está perante auditorias a EIP, os honorários extremamente baixos praticados pelos seus colegas de menor dimensão e o aumento dos padrões de qualidade exigidos pelo novo normativo, apontam-se como os principais fatores a ter em conta nos próximos anos.

Perspetiva-se a quebra de faturação e da redução de margens nos trabalhos realizados, cabendo a estas a hipótese da utilização de ferramentas e metodologias que permitam ganhos de produtividade, redução de custos fixos, diversificação de serviços e mercados e aposta na formação e qualificação dos seus profissionais em matérias análogas à auditoria.

Relativamente aos ROC individuais e às pequenas empresas, as expectativas são muito baixas, sendo que a entrada em vigor do novo normativo levará, tendencialmente e como já referido, a uma maior concentração do mercado nas empresas de maior dimensão, levando a graves problemas de sobrevivência deste tipo de empresas/profissionais.

A resposta a este dilema deverá passar pela via da concentração destas empresas e/ou profissionais, aproveitando diferentes conhecimentos e competências, em detrimento da prática de baixos honorários, dado que esta conduta não se coaduna com os atuais padrões de qualidade que o novo normativo exige aos profissionais de auditoria.

³⁰ *Player*: participante (individual ou coletivo) ativo do setor de auditoria

Verificou-se que com a entrada do novo normativo perdeu-se uma excelente oportunidade de introduzir no setor em Portugal as *joint audits*, situação que tanto a Diretiva 2014/56/EU, como o Regulamento (UE) n.º 537/2014, preveem em diversos dos seus preceitos e que se consubstancia numa das formas mais eficazes de combater a concentração do setor.

Moreira (2016) explica que as *joint audits* “...têm lugar quando duas ou mais sociedades de auditoria são nomeadas por uma entidade com vista a produzir, em conjunto, um parecer único sobre as suas demonstrações financeiras. O planeamento da auditoria é feito de forma conjunta e o trabalho no “terreno” é distribuído entre os auditores, sendo de salientar que cada auditor é sujeito a uma revisão cruzada por parte do outro auditor. Os auditores analisam em conjunto as questões críticas que afetam a entidade e, de forma conjunta, apresentam os seus relatórios à entidade auditada e aos seus *stakeholders*³¹.”

Para Gaspar (2016), esta prática de auditoria aumenta não só a independência dos auditores, como reduz o risco de familiaridade e ainda vê salvaguardada a posição dos auditores perante as entidades que auditam, nos casos que se verifiquem desacordos com estas. O autor continua, defendendo que sem esta opção as pequenas empresas não têm qualquer capacidade de competir com as grandes empresas de auditoria, mantendo-se desta forma sérias dificuldades no acesso ao mercado, situação indesejável quando se pretende uma mercado concorrencial.

De facto, este tipo de auditoria apresenta-se como um caso de sucesso em outros Estados-Membros, nomeadamente em França onde já é aplicada desde a década de 60 do século XX. A aplicação de *joint audits* traz benefícios ao nível da política macroeconómica, independência, objetividade, qualidade e conhecimentos técnicos³².

³¹ *Stakeholders*: São os grupos de interesse que se relacionam, afetam e são afetados pela organização e suas atividades; são a parte interessada ou interveniente, que se refere a todos os envolvidos num processo, por exemplo, clientes, colaboradores, investidores, fornecedores, banca, Estado, comunidade, etc.

³² Sobre *joint audits* aconselha-se a leitura de um pequeno livro preparado pela Mazars e disponível em: <http://www.mazars.pt/Home/Noticias/Publicacoes/Reforma-Europeia-de-Auditoria/O-essencial-sobre-a-Joint-Audit>

Aos auditores, considerando o papel de independência e garantia que estes conferem à informação financeira prestada pelos agentes económicos, colocam-se novos desafios e responsabilidades observando-se um maior escrutínio da sua atividade. Caberá a estes um reforço e especialização das suas qualificações e competências, fortalecendo os valores de independência, ética e deontologia profissional, com o objetivo último de prestar um serviço de excelência ao cliente e aos restantes *stakeholders*.

Concluimos então que, para os auditores perspectiva-se uma maior exigência nos seus trabalhos, tornando-se estes cada vez mais técnicos e complexos, constatando-se a necessidade de constituição de equipas multidisciplinares (com valências ao nível da contabilidade, fiscalidade, finanças, análise financeira, direito, informática, etc.), ao mesmo tempo que os honorários tendem a diminuir.

No que concerne às perspetivas futuras do setor de auditoria, importa ainda salientar as palavras do Ministro das Finanças, o Doutor Mário Centeno, aquando da sua intervenção na abertura do XII Congresso dos ROC, onde o mesmo assegura “que o Governo está atento a esta questão, para que se possa ponderar e avaliar o quadro legal resultante da recente regulamentação europeia, e está empenhado em aperfeiçoar e corrigir os aspetos pontuais que se mostrem necessários.”

O ministro faz ainda referência à transposição da “Reforma Europeia de Auditoria” abordando temas como as auditorias a EIP, a legalização das *joint audits* e o regime de obrigatoriedade de rotação dos auditores. Chegando mesmo a afirmar que “...a nova regulamentação europeia veio trazer mudanças significativas à atividade de auditoria, e nem todas serão consensuais ou, sequer, desejáveis.”

A abertura demonstrada pelo Governo em alterar, pontualmente, certos aspetos do novo normativo de auditoria, aparenta ser o primeiro passo para uma possível revisão dos diplomas nacionais, procurando uma maior aderência dos mesmos à realidade nacional, sem nunca descurar a harmonização das opções tomadas, nomeadamente no que se refere ao Regulamento (UE) 537/2014, com os restantes Estados-Membros.

6. ESTUDO EMPÍRICO

A pesquisa teórico-empírica tem como ambição resolver um problema específico, e não formular teorias ou mesmo testá-las. O interesse do estudo é responder ao problema elaborado de maneira a descrever, da melhor forma possível, a questão investigada, como defende Richardson (1999).

Torna-se então fundamental um delineamento claro e objetivo dos procedimentos metodológicos aplicados na procura de se responder ao problema de pesquisa.

Este delineamento é realizado ao longo de quatro subcapítulos que visam expor a pesquisa efetuada ao longo do presente projeto apresentando a definição do problema, a planificação do processo de resolução, o processo de recolha e organização dos dados, e por último a apresentação e interpretação dos dados.

6.1. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Como anteriormente referido, o presente projeto tem por objetivo estudar o impacto que as alterações efetuadas recentemente ao normativo europeu e a sua consequente transposição para o normativo nacional tiveram no setor e nos profissionais da área de auditoria em Portugal

Através da análise das opiniões e reações à recente evolução regulamentar do setor, pretende-se avaliar as novas ameaças que se apresentam à profissão, bem como os novos desafios com que se irão deparar os auditores. Assim sendo, a presente investigação visa responder aos temas acima identificados, e terá ainda a preocupação de avaliar as perspetivas futuras da profissão de Revisores Oficial de Contas/Auditor em Portugal.

6.2. PLANIFICAÇÃO DO PROCESSO DE RESOLUÇÃO

“O interesse e a curiosidade do homem pelo saber levam-no a investigar a realidade sob os mais diversos aspetos e dimensões. É natural, pois, a existência de diversos tipos de pesquisa. A classificação, que por seu alcance será adotada neste texto, fixa-se no procedimento geral que é utilizado. Segundo este critério, obtém-se, no mínimo, três importantes tipos de pesquisa: a bibliográfica, a descritiva e a experimental”, Manzato & Santos (2008, p. 3).

Fonseca (2002, p. 32) define que “a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrónicos, como livros, artigos científicos, páginas de *websites*. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem porém pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta.”

A pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever os factos e fenómenos de determinada realidade, ou seja, esta trabalha sobre dados ou factos recolhidos da própria realidade.

Para viabilizar essa importante operação da recolha de dados, são utilizados, como principais instrumentos, a observação, a entrevista, o questionário e o formulário.

Para Gil (2007), a pesquisa experimental consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definir as formas de controlo e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto.

Enquanto a pesquisa descritiva procura classificar, explicar e interpretar os fenómenos que ocorrem, a pesquisa experimental pretende dizer de que modo ou por que causas o fenómeno é produzido.

Considerou-se a pesquisa descritiva, com a técnica de recolha de dados de inquérito por questionário, como a estratégia de pesquisa que apresenta maior aderência aos objetivos que se pretendem atingir com este estudo.

Entre os elementos do planeamento da pesquisa está o plano de amostragem. Um plano de amostragem deve responder às seguintes questões: quem pesquisar (população), quantos pesquisar (tamanho da amostra) e como selecionar (o procedimento da amostragem). A decisão de quem pesquisar exige que a população seja definida de modo que uma amostra adequada possa ser selecionada.

A amostragem é uma etapa de grande importância no delineamento da pesquisa capaz de determinar a validade dos dados obtidos. A sua génese refere-se “à recolha de dados relativos a alguns elementos da população e a sua análise, que pode proporcionar informações relevantes sobre toda a população”, Mattar (1996, p. 128).

Denomina-se população ou universo estatístico um conjunto formado por elementos portadores de, pelo menos, uma característica em comum ou que satisfazem uma mesma propriedade, sendo objetos de interesse para estudo. Importa ainda ter presente que uma população pode ser finita, quando apresentam um número limitado de indivíduos, ou seja, pode ser feita a contagem exata dos elementos que as compõem; ou infinita, quando o número de observações não tem fim.

Tendo presente a impossibilidade de auscultar todos os agentes interessados e ainda todos aqueles que de forma direta ou indireta, são abrangidos pelas alterações identificadas ao longo do presente estudo, definiu-se como população finita todos os Revisores Oficiais de Contas inscritos na *Lista de ROC Registados na OROC e CMVM*, atualizada a 10 de março de 2016.

O procedimento de amostragem pode ser realizado por meio de uma amostragem probabilística ou não probabilística:

- Amostragem probabilística: cada elemento da população tem uma probabilidade conhecida e diferente de zero, de ser escolhida, aquando da tiragem ao acaso para fazer a amostra;

- Amostragem não probabilística: procedimento de seleção dos elementos da população, depende do julgamento do pesquisador, ou seja, cada elemento da população não tem a mesma probabilidade de ser escolhido para formar a amostra.

No primeiro caso, os resultados podem ser projetáveis para a população total, já no segundo caso, os resultados não podem ser generalizados com segurança. A Tabela 11 apresenta, resumidamente, os vários tipos de amostragem existentes:

Tabela 11: Tipos de amostragem

Tipos de amostragem		
Probabilística	<u>Aleatória Simples</u>	Técnica segundo a qual cada um dos elementos que compõem a população têm igual probabilidade de ser escolhidos para compor a amostra.
	<u>Aleatória Estratificada</u>	Técnica que consiste em dividir a população em subgrupos homogéneos (estratos) e de seguida retirar uma amostra aleatória de cada um dos estratos.
	<u>Em cachos</u>	Técnica que consiste em selecionar os elementos da amostra por cachos em vez de unitariamente. (útil quando não é possível obter listagem de todos os elementos da população).
	<u>Sistemática</u>	Quando existe uma listagem ordenada dos elementos da população e consiste em "K" elementos dessa listagem, sendo o primeiro elemento retirado ao acaso. O intervalo entre os elementos, corresponde à razão entre o tamanho da população e da amostra.
Não probabilística	<u>Por Conveniência</u>	Amostra formada por membros da população mais acessíveis.
	<u>Por Cotas</u>	Consiste em dividir a população em subgrupos homogéneos (estratos) e de seguida retirar uma amostra não aleatória de cada um dos estratos.
	<u>Por Julgamento ou Seleção Racional</u>	Pesquisador usa o seu julgamento para selecionar os membros da população que são boas fontes de informação precisa.
	<u>Por Redes ou Bola de Neve</u>	Identificam-se um o mais indivíduos da população a estudar e pede-se-lhes para que identifiquem outros elementos da mesma população. Este processo repete-se sucessivamente, sendo a amostra final composta por todos os elementos identificados.

Fonte: Adaptado de Schiffam, L. & Kanuk, L. (2000), *Comportamento do consumidor* (6ª ed.). Nova Iorque: LTC.

A superioridade da amostragem probabilística é incontestável. Porém, existem situações em que o uso da amostragem não probabilística deve ser considerado, pois é o único meio capaz de trazer resultados razoáveis.

Mattar (1996, p. 157) explica que "uma razão para o uso de amostragem não probabilística pode ser a de não haver outra alternativa viável porque a população não está disponível para ser sorteada. Outra razão é que apesar da amostragem probabilística ser tecnicamente superior na teoria, ocorrem problemas com a sua aplicação prática o que enfraquece essa superioridade. O resultado de um processo de amostragem estatístico à *priori* pode resultar num estudo não estatístico devido a erros que os entrevistadores podem cometer quando não seguem corretamente as instruções. Outro motivo pode ser o de que a obtenção de uma amostra de dados que reflitam precisamente a população não seja o propósito principal da pesquisa. Se não houver intenção de generalizar os dados obtidos na amostra para a população, então não haverá preocupações quanto à amostra ser mais ou menos representativa da população. A última razão para usar amostragem não probabilística refere-se às limitações de tempo, recursos financeiros, materiais e "pessoas", necessários para a realização de uma pesquisa com amostragem probabilística".

A opção tomada para a definição da amostra no presente estudo foi a amostragem não probabilística por julgamento ou seleção racional.

A seleção de amostras por julgamento ou seleção racional são realizadas de acordo com o julgamento do pesquisador. Se for adotado um critério razoável de julgamento, pode-se chegar a resultados favoráveis. É comum a escolha de profissionais especializados quando se trata de amostras por julgamento, uma vez que a escolha destes é uma forma usada para escolher elementos "típicos" e "representativos" para a amostra de uma população.

Escolhida a população e o tipo de amostragem a utilizar tornou-se necessário analisar a forma de se obter a informação que se pretende analisar.

Como anteriormente referido, a estratégia definida para o presente estudo pode-se definir, quanto aos seus objetivos como descritiva, e quantitativa quanto aos procedimentos e abordagem do tema.

A utilização da pesquisa descritiva, de acordo com Gil (2007), tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, ou seja, a pesquisa descritiva estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenómeno sem manipulá-las.

A utilidade dessa tipologia de pesquisa, segundo Raupp & Beuren (2003), está no levantamento de informações que podem ser úteis para futuros estudos mais específicos, ou ainda para mapear a realidade de determinada população ou amostra. Destacam ainda, que os dados referentes a esse tipo de pesquisa podem ser recolhidos com base numa amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer.

Existem vários métodos e técnicas de recolha de informação, sendo que se apresenta na Tabela 12 os mais comuns, bem como as suas principais vantagens e desvantagens de cada um:

Tabela 12: Vantagens e desvantagens de algumas técnicas usadas na pesquisa

Vantagens e limites de algumas técnicas usadas na pesquisa		
Técnica	Vantagens	Desvantagens
Inquérito por questionário	1) Torna possível a recolha de informação sobre grande número de indivíduos. 2) Permite comparações precisas entre as respostas dos inquiridos. 3) Possibilita a generalização dos resultados da amostra à totalidade da população.	1) O material recolhido pode ser superficial. A padronização das perguntas não permite captar diferenças de opinião significativas ou subtis entre os inquiridos. 2) As respostas podem dizer respeito mais ao que as pessoas dizem que pensam do que ao que efetivamente pensam.
Entrevista	1) Permite aprofundamento da perceção do sentido que as pessoas atribuem às suas ações. 2) Torna-se flexível porque o contacto direto permite explicitação das perguntas e das respostas.	1) É menos útil para efetivar generalizações. O que se ganha em profundidade perde-se em extensividade. 2) Implica interações diretas. As respostas podem ser condicionadas pela própria situação da entrevista. Estes efeitos devem ser tidos em conta.
Análise documental	1) Pode traduzir-se em informação diversa de acordo com as características do documento. Quer sobre informação muito abrangente (estatísticas, por ex.), quer sobre informação em profundidade (temas específicos).	1) Depende-se das fontes que existem e da sua melhor ou pior qualidade, verosimilhança, representatividade, etc. 2) A quantidade de informação recolhida é em geral enorme e dispersa, o que exige tratamento e análise mais demorados.
Pesquisa de terreno (observação participante)	1) Garante uma informação rica e profunda. 2) Permite flexibilidade ao investigador porque lhe torna possível mudar de estratégia e seguir novas pistas que aparecem.	1) Só pode ser usada para estudar pequenos grupos ou comunidades. 2) Levanta dificuldades de generalização.

Fonte: Adaptado de Ferreira de Almeida, J. (1994). *Introdução à Sociologia*. Lisboa: Universidade Aberta.

Seguindo a abordagem quantitativa, em que se pretende apontar numericamente a frequência e a intensidade dos comportamentos e/ou opiniões dos indivíduos de um determinado grupo, ou população, a técnica de recolha selecionada foi o inquérito por questionário.

Esta opção parece-nos a que mais se adequa aos objetivos da investigação e ao tipo de população a analisar. De salientar ainda que o tipo de questionário escolhido é um questionário estruturado fechado, onde as respostas são definidas em meio a alternativas previamente estabelecidas.

Partindo da *Lista de ROC Registados na OROC e CMVM* (doravante designada por Lista), atualizada a 10 de março de 2016, criou-se uma base de dados dos ROC destacando-se o seu primeiro e último nome e o endereço de correio eletrónico disponibilizado. Nesta lista encontravam-se inscritos, à data, 1379 ROC, sendo que 137 deles tinham a sua situação definida como inscrição suspensa.

Aqui foi efetuada a primeira filtragem à população, uma vez que não se considerou como representativos da população aqueles ROC que, voluntariamente ou não, estejam em situação de inscrição suspensa.

A análise à Lista, levou a que, por motivos de exequibilidade do estudo, tivessem que ser filtrados, também aqueles ROC que não forneceram o endereço eletrónico para a referida Lista (198 ROC). A amostra não probabilística ficou então definida, por julgamento ou seleção racional, em 1044 unidades (ROC).

Como anteriormente referido, foi elaborado um questionário (Anexo II) estruturado com dezoito perguntas do tipo fechadas, sendo que as mesmas foram divididas em quatro secções distintas. Uma primeira parte introdutória, onde é efetuada a identificação do estudo, do autor da pesquisa e ainda com quatro perguntas de escolha múltipla, de identificação/classificação³³ do ROC e do modo como este exerce a sua atividade.

³³ O questionário é totalmente confidencial, sendo as perguntas de identificação/classificação apenas de enquadramento em categorias específicas.

De seguida, foram colocadas oito questões sobre o novo Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, passando-se posteriormente para a terceira fase do questionário onde são feitas três questões acerca do novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, concluindo o questionário com mais três questões a incidirem sobre a temática do Processo de Transposição da Regulamentação Europeia.

Excetuando as quatro questões iniciais que são de escolha múltipla, todas as outras são de escala linear de 0 a 5, em que 0 significava "Discordo totalmente" e 5 significava "Concordo totalmente" com as afirmações colocadas em cada uma das questões.

As escalas são uma das opções de resposta mais usadas em pesquisas de opinião, sendo que as questões são enunciadas como afirmativas e o inquirido deve escolher uma das alternativas, consoante o seu nível de concordância com a afirmação.

O uso de escalas está relacionado com a pesquisa quantitativa, pois após todas as respostas, os itens serão somados e analisados. No final, as respostas serão quantificáveis, traduzindo de maneira numérica as opiniões e informações, para se chegar a uma conclusão.

Para a criação do questionário foi utilizada a ferramenta *Google Forms*, ferramenta para a criação de questionários *online* gratuitos, que permite ao investigador criar máscaras de introdução de dados de forma simples e intuitiva. Permite ainda a consulta rápida dos dados, uma vez que passam diretamente para uma folha de cálculo e existe a possibilidade de fazer análise profunda, uma vez que os dados podem ser rapidamente canalizados para um programa tipo *Excel* ou para um programa como o *SPSS*.

Note-se que, o questionário apenas podia ser submetido com todas as perguntas respondidas, impossibilitando ainda que o mesmo endereço IP³⁴ submetesse mais do que uma vez o questionário.

Os resultados até ao momento da submissão daquele questionário apenas podiam ser observados pelo investigador, não sendo dada a possibilidade de edição de respostas após a sua submissão.

³⁴ Endereço IP: de forma genérica, é uma identificação de um dispositivo (computador, impressora, etc) numa rede local ou pública. Cada computador na internet possui um IP (*Internet Protocol*) único.

6.3. RECOLHA E ORGANIZAÇÃO DOS DADOS

A escolha da ferramenta de criação de questionários *online Google Forms* não foi inocente, uma vez que o mesmo permite a automatização da recolha e organização das respostas ao questionário, possibilitando a todo o tempo ter acesso aos dados e ainda oferece a opção de os analisar em tempo real através da visualização de gráficos produzidos automaticamente pelo *software*.

O processo de elaboração do questionário iniciou-se com a criação de um endereço eletrónico com o domínio da *Google* (*dissertacao.mestrado@gmail.com*). Após este passo foi criado todo o *layout*³⁵ e conteúdo do questionário, obtendo-se um *link* para resposta ao mesmo.

Suportando-se na base de dados criada através da Lista, foi enviada uma mensagem de correio eletrónico (Anexo III) pré-definida, disponibilizando-se o *link* de resposta bem como uma breve descrição do projeto a realizar para todos os elementos da amostra, através da função de impressão em série das ferramentas do Microsoft Office, Word 2010 e Outlook 2010.

A fim de se obter o maior número de respostas possíveis, além da mensagem de correio eletrónico ser personalizada com o primeiro e último nome de cada um dos inquiridos, foram realizados dois envios (Anexo III e Anexo IV), um a 10 de abril de 2016 com data limite de resposta até ao dia 22 de abril de 2016 e o segundo a 29 de abril de 2016 com data limite de resposta a 6 de maio de 2016.

A 12 de maio de 2016 foi, definitivamente, encerrada a possibilidade de receção de mais respostas ao questionário, obtendo-se 187 respostas de 1044 inquiridos, ou seja, aproximadamente 18% dos inquiridos responderam ao questionário.

Como anteriormente referido, a ferramenta *Google Forms*, permitiu a extração de todos os dados organizados para uma folha de cálculo, possibilitando desta forma uma rápida e económica recolha, análise e interpretação dos mesmos.

³⁵ *Layout*: expressão inglesa que serve para designar o plano ou o esquema que será utilizado para desenvolver um conteúdo na internet (blog, páginas, sites, etc).

6.4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Concluído o período de receção e organização de respostas, passou-se à fase seguinte de apresentação, análise e interpretação dos dados.

A análise dos dados segue a estrutura do questionário, realizando-se a divisão das perguntas pelas três temáticas principais neste estudo, o novo Regime de Supervisão da Auditoria, o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o Processo de Transposição da Regulamentação Europeia, ao que acresce uma parte introdutória.

As quatro perguntas iniciais serão apresentadas em gráficos circulares com a exibição em percentagem das respostas recolhidas, sendo que para as restantes, optou-se por utilizar gráficos de barras usando-se a escala da percentagem de resposta, evidenciando-se, simultaneamente, o total de respostas dadas em cada uma das opções da escala de concordância com a afirmação efetuada pelo investigador.

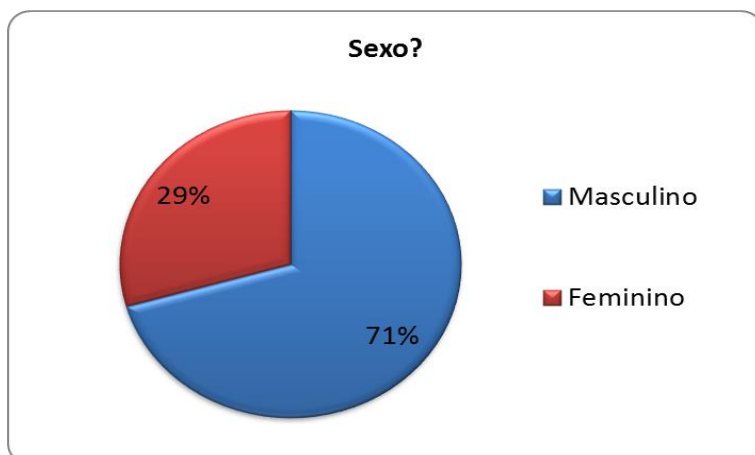
6.4.1. Introdução

Após o encerramento da receção de respostas ao questionário, foi possível recolher 187 respostas, sendo que, o período entre a primeira (10/04/2016) e a última resposta (10/05/2016) foi de, precisamente um mês.

A primeira pergunta serviu apenas para definir o género do inquirido. Não se pretende contudo fazer qualquer análise sobre a medição das opiniões entre os ROC mulheres e os ROC homens, tendo esta pergunta apenas um carácter informativo.

Verifica-se que responderam ao questionário 132 homens e 55 mulheres, ou seja, mais do dobro dos inquiridos é do sexo masculino, como se apresenta no Gráfico 1.

Gráfico 1: Género do inquirido



Fonte: Elaboração Própria

A questão seguinte incidu sobre os anos de experiência profissional, tendo-se dividido o tempo de experiência profissional em cinco estratos, em que cada um engloba cinco anos, excetuando o último que engloba todos os profissionais com mais de vinte anos de experiência. Neste ponto destaca-se que, o maior número de respostas (86) surgiu de profissionais com mais de vinte anos de experiência, sendo o total de respostas deste tipo de inquiridos próximo do total acumulado dos restantes estratos, como se conclui da análise ao Gráfico 2.

Gráfico 2: Experiência profissional



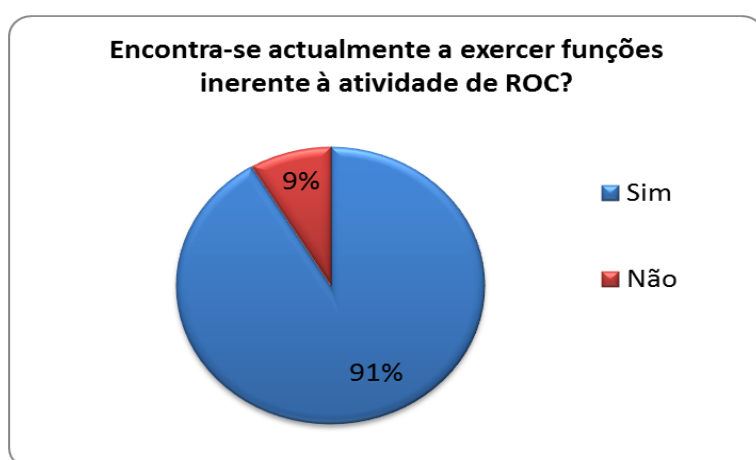
Fonte: Elaboração Própria

De seguida, os ROC foram questionados sobre se, à data de resposta ao questionário, exerciam funções inerentes à atividade de ROC.

Existindo a presunção de que estar inscrito na Lista significa que se está a exercer funções na área da auditoria, importava perceber quantos inquiridos responderam sem estar, à data, a exercer funções inerentes à atividade de ROC.

O Gráfico 3 permite confirmar, visualmente, o reduzido número de respostas ao questionário por parte de quem não exerce funções inerentes à atividade de ROC.

Gráfico 3: ROC em exercício de funções



Fonte: Elaboração Própria

Interessava ainda saber de que modo os ROC exercem a sua atividade profissional, tendo estes a possibilidade de optar pelas três modalidades previstas no artigo 49.º do EOROC.

Da análise ao Gráfico 4 constata-se que, praticamente metade dos inquiridos exerce a sua atividade como sócio de uma SROC (49%), dividindo-se os restantes 51%, em 30% de inquiridos que exercem a sua atividade a título individual e 21% como contratados de uma SROC ou de um ROC a título individual.

Gráfico 4: Modo de exercício da atividade de ROC

Fonte: Elaboração Própria

A fase introdutória permitiu confirmar a ideia que as ROC Maria Virgínia Silva e Costa (primeira mulher em Portugal a obter a certificação de ROC) e Ana Salcedas (*partner* ROC da EY) expõem em entrevista concedida ao suplemento *Quem é Quem – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas*, do Diário Económico n.º 6049 de 12 de novembro de 2014, páginas 16 à 19, de que a auditoria ainda é um setor predominantemente masculino.

No entanto, Maria Virgínia Silva e Costa defende a ideia de que “atualmente, o equilíbrio entre sexos é muito maior nesta profissão e tudo aponta para que assim continue.”. Já Ana Salcedas percebe a “um incremento da ‘adesão feminina’ à profissão, existindo hoje vários casos de sucesso na ascensão ao topo da carreira profissional. O reconhecimento “masculino” da qualidade de trabalho nesse processo de ascensão é sem dúvida uma evolução muito positiva”.

Não deixa de ser interessante verificar que 46% dos inquiridos exerce a profissão há mais de vinte anos, situação que levará a que se questione o motivo dos ROC com maior experiência estarem mais propensos a responder ao questionário.

Será pela circunstância de estes poderem ser, de alguma forma, aqueles que maior impacto sentirão com as presentes alterações, apenas pelo facto de já estarem em exercício há mais tempo? Na realidade o antigo estatuto datava de 2008, ou seja, não era assim tão antigo que justificasse esta diferença.

Ou então, o número de ROC neste estrato é bastante superior aos restantes? Não é pretensão deste estudo analisar este tipo de questões, mas através de uma rápida análise à Lista, verifica-se que até ao ano de 1996 foram inscritos na OROC novecentos e sessenta ROC e desse ano para cá oitocentos e dezassete. Assim sendo, relativamente à diferença substancial verificada no número de respostas de ROC em atividade há mais de vinte anos para os restantes estratos, nada podemos concluir com os elementos obtidos.

Situação já prevista seria a do reduzido número de respostas de ROC que não estão neste momento a exercer funções inerentes à atividade de ROC.

Como é normal, pela filtragem efetuada aos ROC com a inscrição suspensa na Lista, apenas dezasseis ROC que responderam ao questionário, não estavam a exercer funções inerentes à atividade de ROC. Salienta-se ainda a receção de cinco mensagens de correio eletrónico de diferentes ROC, que por não estarem a exercer funções ligadas a esta atividade não se sentiram em condições de responder ao questionário. Importa perceber que, tratando-se de temáticas muito específicas sobre o setor de auditoria é normal a pouca propensão de resposta por parte daqueles que não estão ativamente a operar dentro do setor.

6.4.2. Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

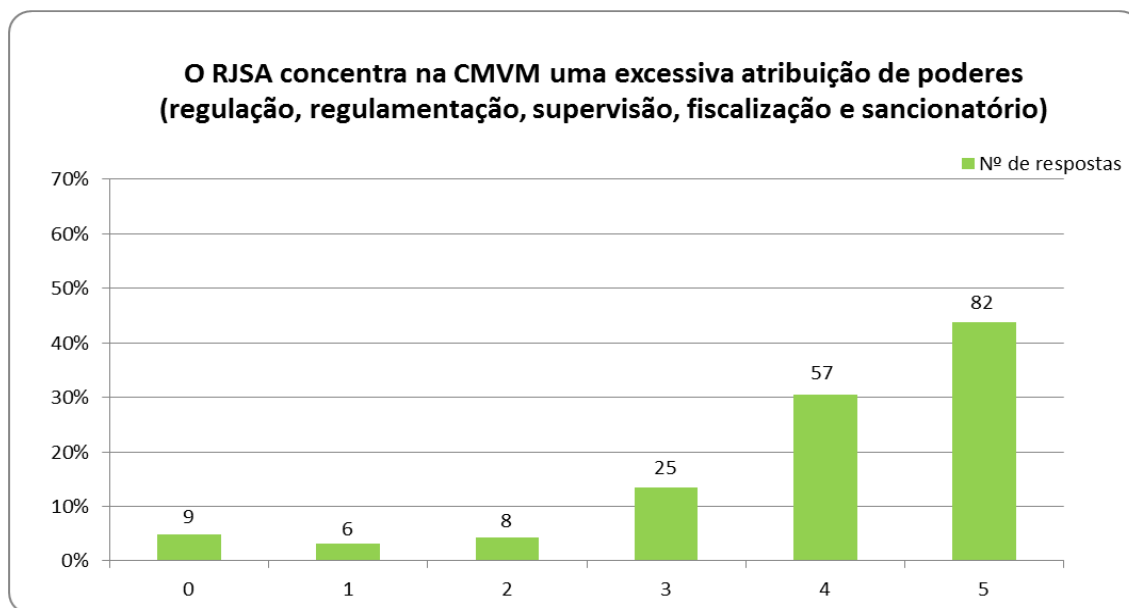
Da análise previamente efetuada, reconheceu-se que o alvo principal das críticas apontadas à nova regulamentação do setor foi novo RJSA. Motivo pelo qual, oito das dezoito questões apresentadas no questionário incidiram sobre este tema.

Neste ponto e nos seguintes, como já referenciado, a análise às questões será apresentada por gráficos de barras, em que a cada questão colocada, os inquiridos tiveram que optar por uma de seis alternativas de uma escala de concordância pré definida em que 0 significava "Discordo totalmente" e 5 significava "Concordo totalmente" com as afirmações efetuadas.

A questão 5 começa por afirmar que o novo RJSA concentra na CMVM uma excessiva atribuição de poderes.

A resposta dos inquiridos é inequívoca em confirmar a afirmação efetuada com cento e trinta e nove inquiridos, aproximadamente 74%, a optarem pelos dois últimos níveis da escala, como se verifica no Gráfico 5.

Gráfico 5: Excessiva atribuição de poderes à CMVM

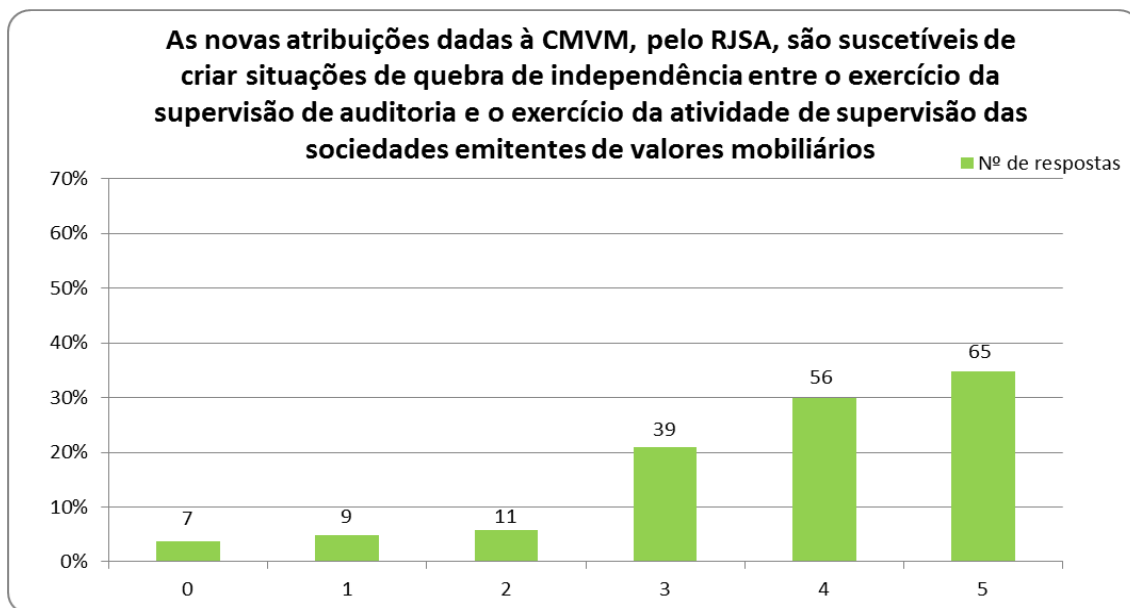


Fonte: Elaboração Própria

A questão seguinte aborda o tema das novas atribuições dadas à CMVM poderem, de algum modo, criar situações de quebra de independência entre o exercício de supervisão de auditoria e o exercício da atividade de supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários.

Mais uma vez a concordância com esta afirmação é notória, apesar de não ser tão extremada como a questão anterior, dado que aqui a opção pelos dois últimos níveis da escala foi de 65%, tendo esta diferença sido observada, principalmente no nível 5, como demonstra o Gráfico 6.

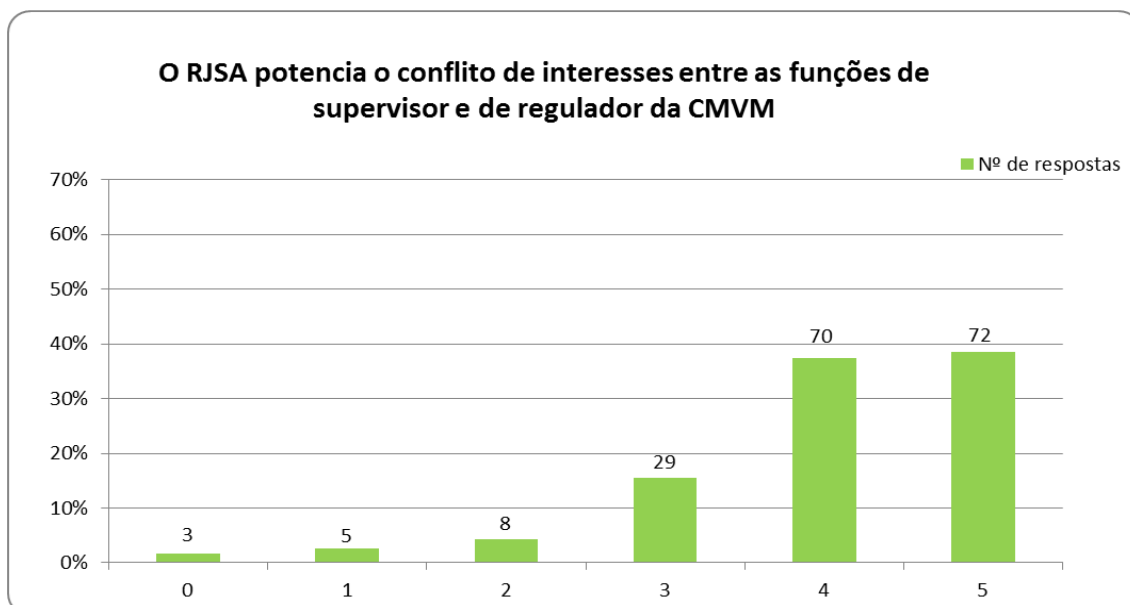
Gráfico 6: CMVM – Supervisão de auditoria vs Supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários



Fonte: Elaboração Própria

A questão 7 trata do potencial conflito de interesse entre as funções de supervisor e de regulador da CMVM.

Gráfico 7: Conflito de interesses entre as funções de supervisor e de regulador da CMVM



Fonte: Elaboração Própria

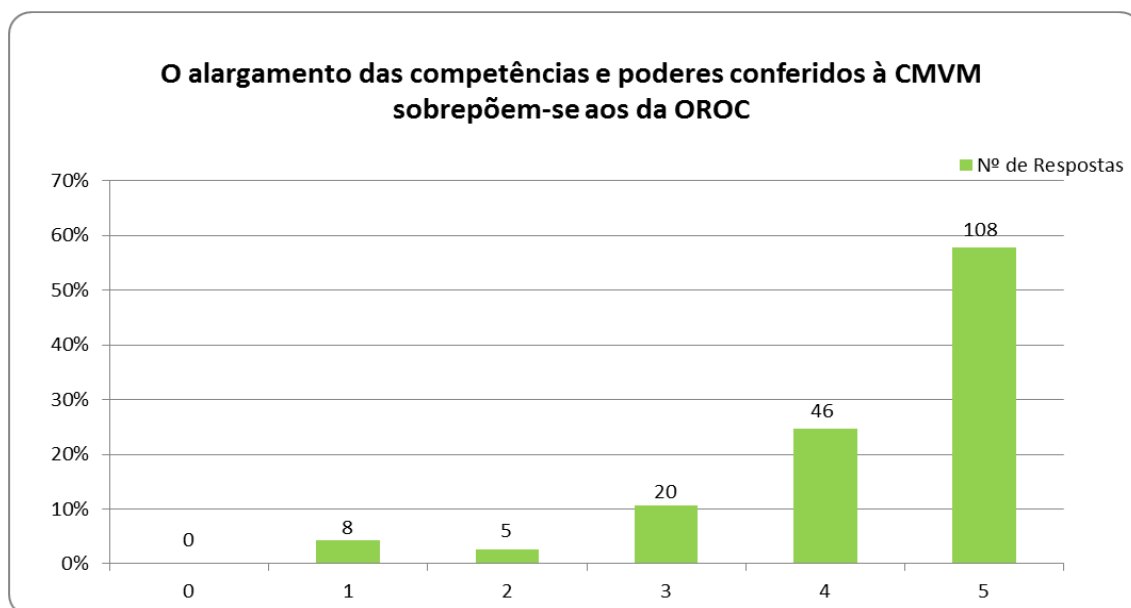
As respostas à presente questão seguem a tendência apresentada até então, sendo possível verificar uma vez mais, pela visualização do Gráfico 7, que os dois últimos níveis mantêm-se como os preferenciais para a maioria dos inquiridos (76%).

As três questões seguintes incidem sobre o relacionamento entre a CMVM e os reguladores setoriais, com maior incidência na nova relação entre esta e a OROC, que a entrada em vigor do novo RJSA impôs.

A questão 8 afirma que o alargamento das competências e poderes conferidos à CMVM sobrepõem-se aos da OROC.

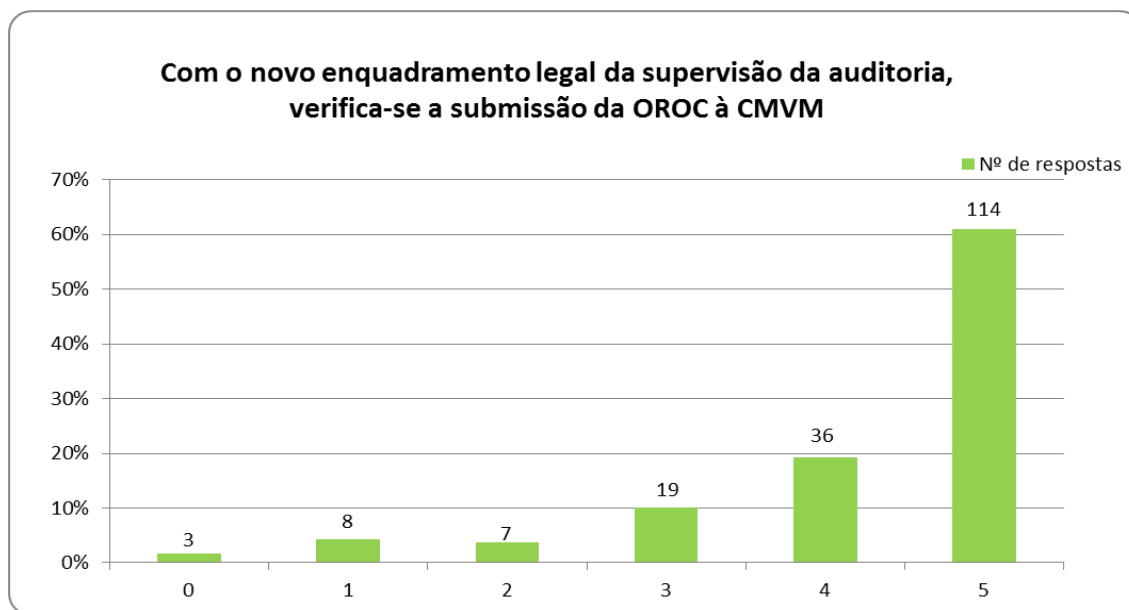
A inclinação de respostas para o nível 5 da escala foi ainda mais notória que nas questões anteriores, com cento e oito inquiridos a optarem por esse nível. Importa salientar que ninguém discordou totalmente desta afirmação, verificando-se um aumento, para acima dos 80%, quando somados os níveis 4 e 5 da escala, como sustenta o Gráfico 8.

Gráfico 8: Sobreposição das competências e poderes da CMVM aos da OROC



Fonte: Elaboração Própria

Afirma-se ainda na questão 9 que o novo enquadramento legal da supervisão de auditoria sugere uma submissão da OROC à CMVM.

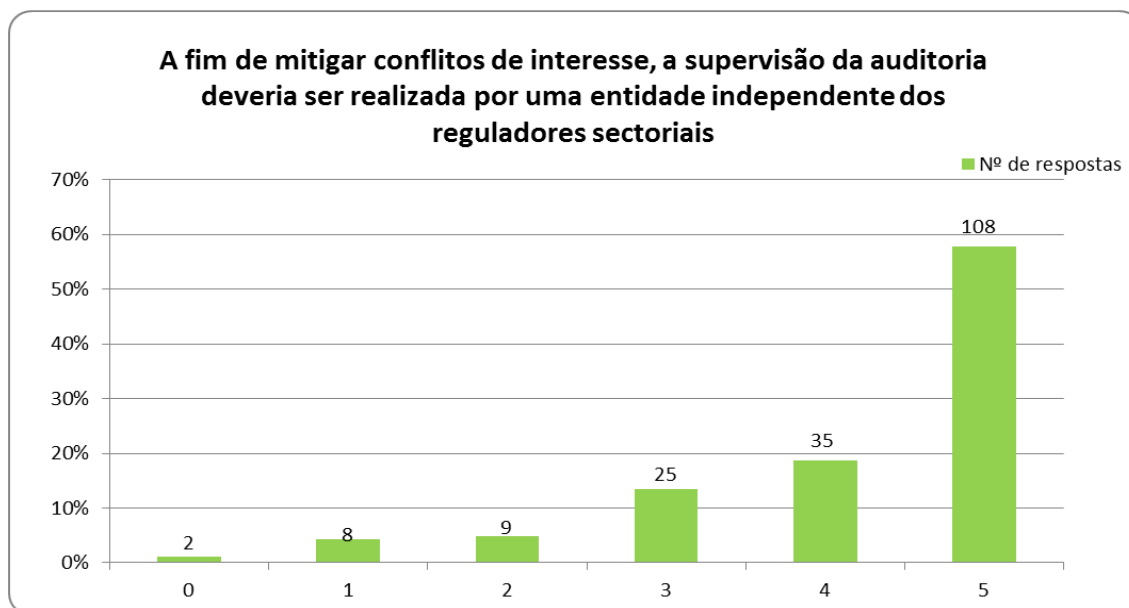
Gráfico 9: Submissão da OROC à CMVM

Fonte: Elaboração Própria

O Gráfico 9 possibilita-nos verificar que os valores de cada um dos níveis de concordância se mantêm em valores próximos aos da questão 8, no entanto, apesar de ninguém discordar totalmente que as competências e poderes conferidos à CMVM se sobrepõem aos da OROC, quando confrontados com a submissão da OROC ao novo supervisor três dos inquiridos optaram por discordar totalmente desta afirmação.

Com a questão 10, pretende-se perceber se o risco de conflito de interesses seria mitigado se a supervisão de auditoria fosse realizada por uma entidade independente dos reguladores setoriais.

A análise ao Gráfico 10 permite-nos perceber que a tendência das duas questões anteriores se mantém, com o número de concordâncias totais a aproximar-se uma vez mais dos 60%, ao que somando a percentagem do nível logo abaixo, o valor sobe novamente para valores próximos dos 80%.

Gráfico 10: Supervisão de auditoria por entidade independente dos reguladores setoriais

Fonte: Elaboração Própria

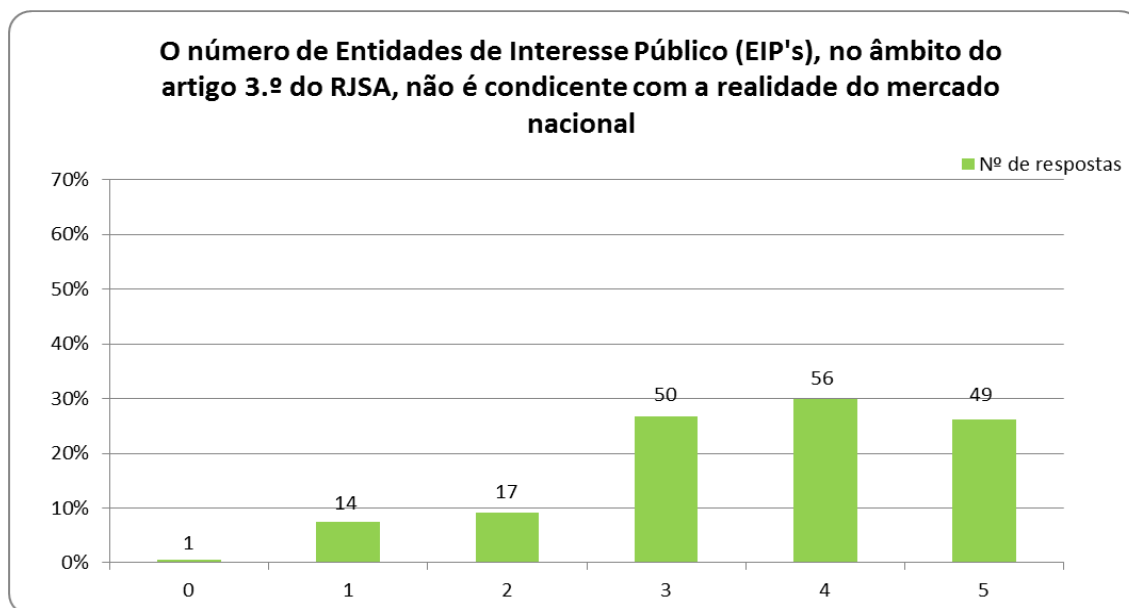
A questão 11 visou tratar de outro tema também algo controverso e que motiva críticas de diferentes agentes do setor de auditoria, que é o alargamento do número de EIP com a entrada em vigor do novo RJSA.

Nesta questão afirmava-se que o aumento de EIP determinado pelo artigo 3.º do RJSA, não tem aderência à realidade nacional.

Na análise às respostas da questão 11 constata-se que pela primeira vez o nível máximo não é a opção mais tomada pelos inquiridos, descendo mesmo para a terceira opção mais selecionada com quarenta e nove respostas, ou seja, apenas 26%. Cinquenta e seis inquiridos optaram pelo nível 4, tornando-o o nível com maior concordância.

Mas continuam a ser os níveis superiores da escala, aqueles que maior preferência colhem entre os inquiridos. Salienta-se, no entanto, que o acumulado dos primeiros três níveis da escala ultrapassa pela primeira vez a casa das três dezenas, o que representa 17% do total de respostas.

O Gráfico 11 permite-nos aferir sobre as informações apresentadas *supra*.

Gráfico 11: Alargamento do número de EIP

Fonte: Elaboração Própria

Por fim, a última questão relacionada com o RJSA abordou o tema do novo regime sancionatório constante nos artigos 45.º e seguintes do RJSA.

A afirmação feita nesta questão foi realizada de uma forma diferente com o objetivo de atestar a atenção e interesse com que o questionário estaria a ser respondido pelo inquirido. Assim sendo, a afirmação foi colocada, ao contrário das restantes, ou seja, não foi realizada com uma afirmação crítica ao diploma mas apresentando-se como uma afirmação concordante com o que ali se encontra consagrado.

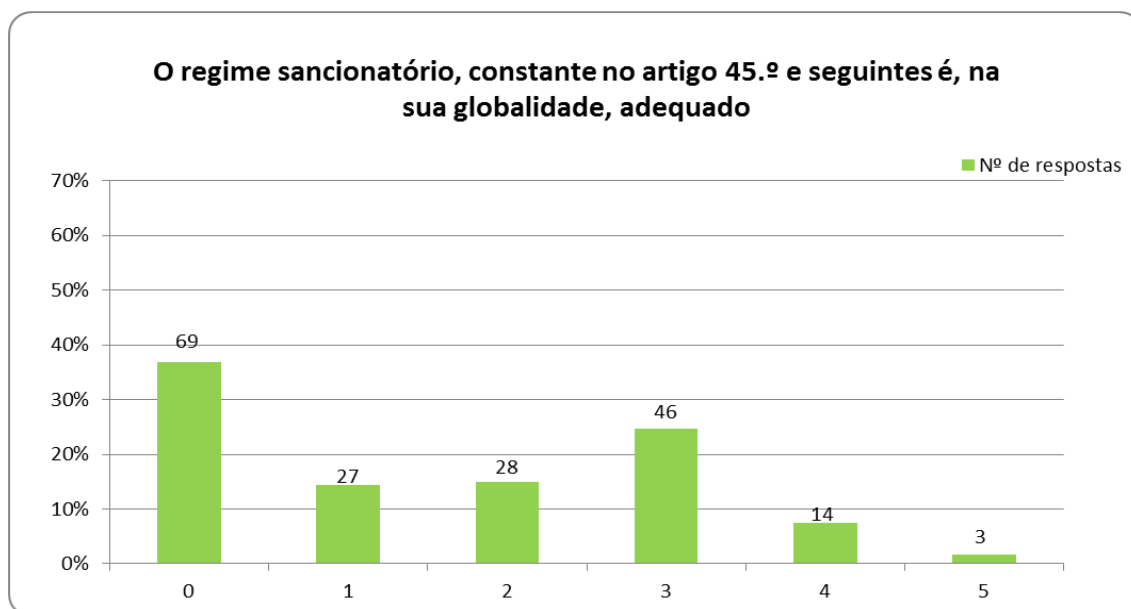
Foi então afirmado que o novo regime sancionatório é, na sua globalidade, adequado. Temos que, o gráfico de análise das respostas deverá inverter-se se se mantiver a tendência das respostas até aqui. Na realidade, pelo estudo ao Gráfico 12 verifica-se que essa inversão se sucedeu, pelo menos no que aos extremos diz respeito, com sessenta e nove discordâncias totais com a afirmação, contra três concordâncias totais com a afirmação.

Cabral (2006, p. 26) defende que “perante um número ímpar de respostas alternativas, muitos inquiridos têm tendência para dar a resposta de uma maneira “conservadora” e responderem no meio da escala, pensando que é mais “seguro” não dar uma opinião forte

(nem positiva nem negativa) – mas provavelmente têm uma opinião mais forte do que mostram. Portanto, um número de respostas alternativas ímpar pode ajudar à obtenção de respostas “erradas”. As respostas são “erradas” porque não são representativas das verdadeiras opiniões (ou atitudes ou satisfações) de uma grande parte dos inquiridos”

O elevado número de respostas no nível três (um dos dois níveis intermédios) pode antever que de facto uma parte dos inquiridos poderá ter respondido de uma forma “automática” (optando sempre por respostas centrais) ao presente questionário. A opção de construir uma escala com número par de alternativas, foi exatamente, a de tentar evitar ao máximo que essa situação ocorresse.

Gráfico 12: Novo regime sancionatório



Fonte: Elaboração Própria

É possível atestar que para a maioria dos inquiridos, a opção de tornar a CMVM no supervisor da auditoria em Portugal, não se apresenta como a solução mais adequada. Nesta matéria, as críticas apontadas à excessiva atribuição de poderes à CMVM e a possibilidade de quebra de independência entre o seu exercício de supervisão de auditoria e o de supervisão das empresas emittentes de valores mobiliários, são corroboradas pela maioria dos inquiridos.

A adesão às críticas apontadas mantém-se quando se expõe a hipótese de este diploma potenciar o conflito de interesses entre as funções de supervisor e de regulador da CMVM.

Quando a temática incide sobre a eventualidade de um “enfraquecimento” da OROC nas suas competências e poderes, e ainda na sua relação perante CMVM, os inquiridos acentuam a sua tendência de concordância com as afirmações críticas apresentadas. Daí ser compreensível a manutenção deste elevado nível de aderência às críticas quando é sugerido que a supervisão de auditoria deveria ser do pelouro de uma entidade independente dos reguladores setoriais.

Relativamente ao aumento do número de entidades que passam a estar sob o âmbito do artigo 3.º do RJSA (as EIP), os inquiridos tendem em concordar que o aumento de EIP não é condicente com a realidade do mercado de auditoria português.

Também a questão sobre a adequabilidade do novo regime sancionatório merece reparos, uma vez que, quando confrontados com a afirmação de que o mesmo é apropriado, os inquiridos, de um modo geral, desviaram a sua escolha dos níveis superiores para os níveis inferiores da escala, mostrando desta forma a sua discordância com a afirmação.

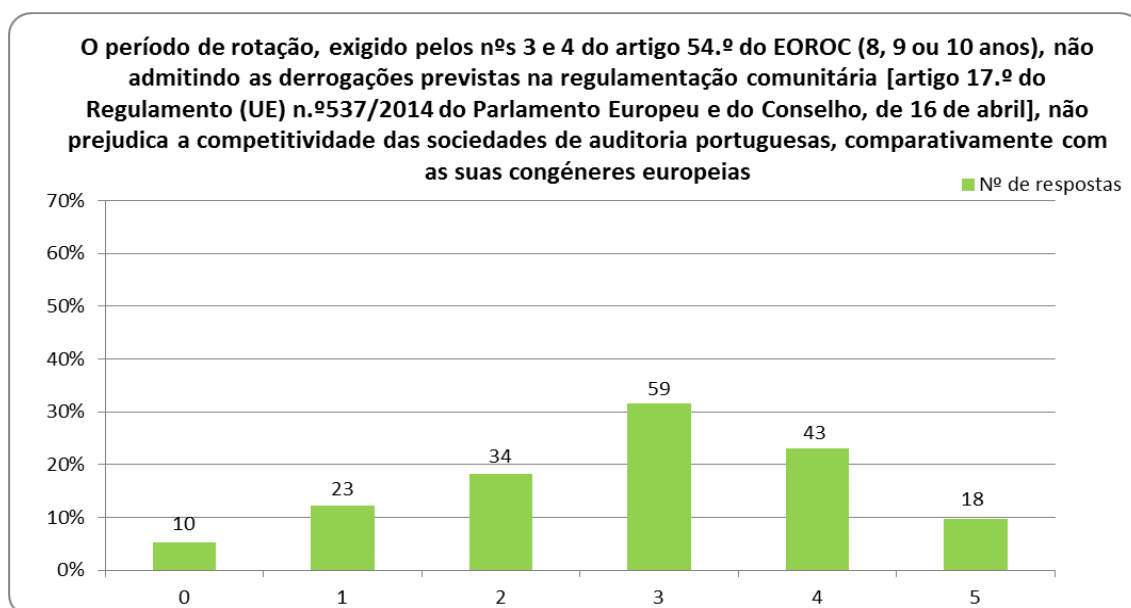
Concluindo, o novo RJSA está longe de ser um diploma consensual entre os inquiridos, observando-se que todas as questões apresentadas de uma forma crítica, tiveram a aprovação da generalidade, sucedendo-se o inverso quando a afirmação era concordante com o que o diploma consagra.

6.4.3. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Relativamente às alterações verificadas no novo EOROC foram efetuadas três questões, que incidem sobre duas temáticas distintas: o período de rotação dos auditores nas EIP (artigo 54.º) e lista dos serviços distintos de auditoria proibidos (número 8 do artigo 77.º).

A questão 13 pedia aos ROC que assinalassem o seu nível de concordância com a afirmação de que a incoerência do período de rotação nacional com o período definido pela regulamentação europeia, não prejudica a competitividade das empresas portuguesas, comparativamente com as suas congéneres europeias.

Gráfico 13: Período de rotação de ROC de EIP

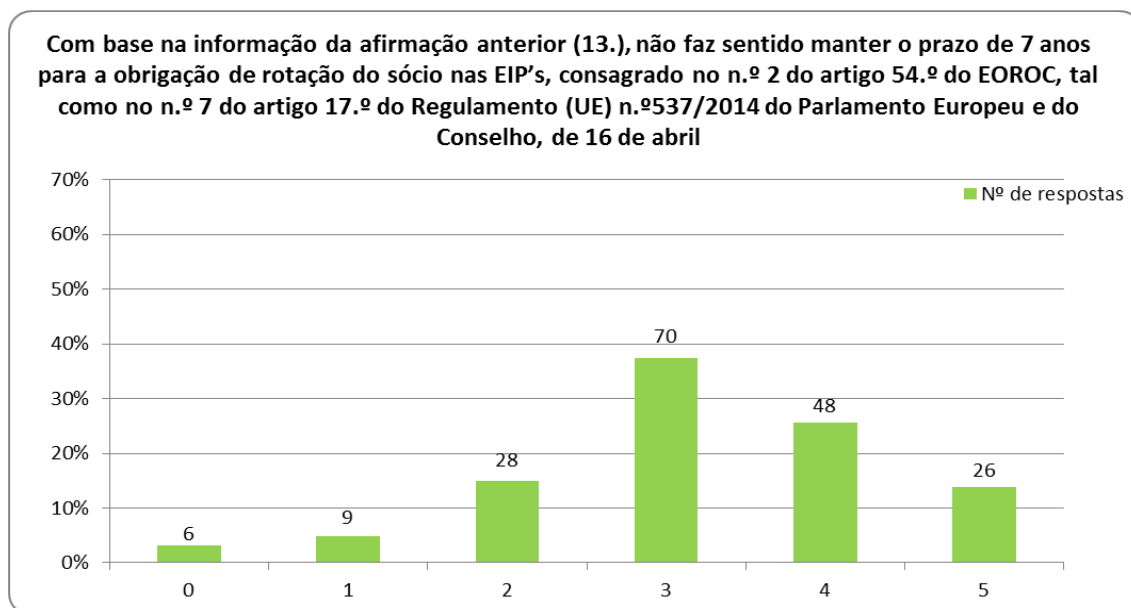


Fonte: Elaboração Própria

O Gráfico 13 permite concluir que não existe uma confiança total no que é afirmado pelo investigador, mantendo-se a maioria das respostas, cerca de 50%, nos dois níveis intermédios, verificando-se que os extremos são aqueles onde se verificam menos respostas.

A questão seguinte incide sobre o prazo de sete anos de obrigação de rotação do sócio nas EIP e o sentido que faz mantê-lo de acordo com a afirmação da questão anterior.

Gráfico 14: Período de rotação do sócio nas auditorias a EIP



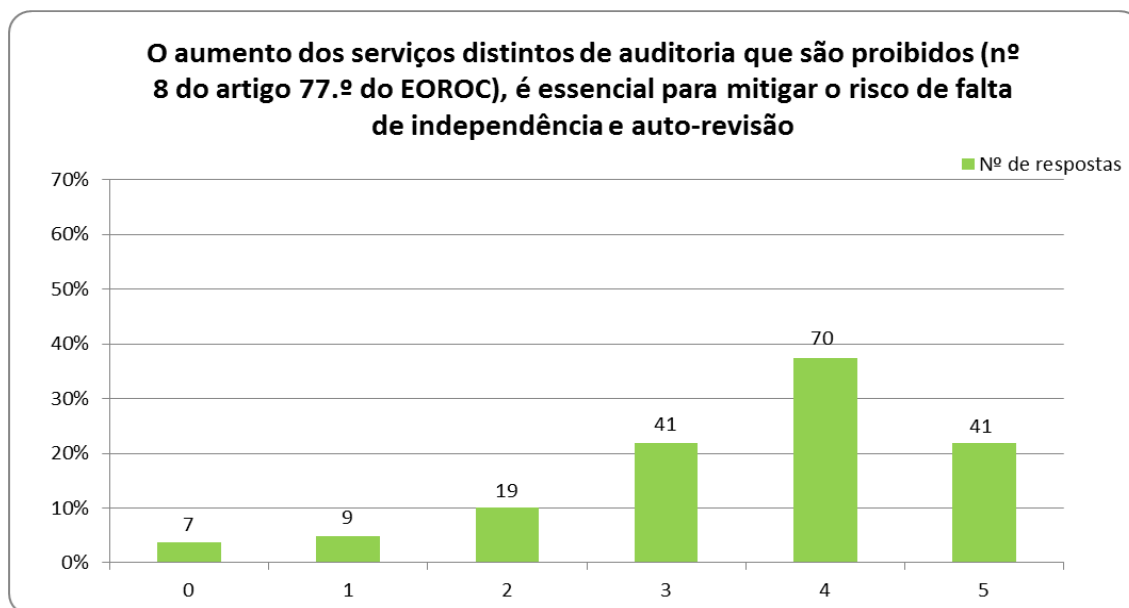
Fonte: Elaboração Própria

Da análise ao Gráfico 14 volta a verificar-se o mesmo que na questão anterior, sendo certo que se verifica um aumento do grau de concordância com a afirmação, a realidade é que voltam a ser os níveis intermédios (agora com maior pendência para os níveis superiores), a ter maior número de respostas.

A última pergunta sobre o novo EOROC recai sobre os serviços distintos de auditoria que são proibidos e, se o aumento destes é essencial para mitigar o risco de falta de independência e auto-revisão.

A presente questão sai do âmbito das duas anteriores daí ser normal a constatação que é possível retirar da visualização do Gráfico 15, de que a frequência de respostas volta a ser maior em níveis mais extremos do que em níveis intermédios.

De facto, os níveis superiores da escala voltam a aproximar-se dos 60%, voltando os níveis inferiores para valores abaixo dos 20% como se verificou na análise à maioria das questões sobre o RJSA do ponto anterior.

Gráfico 15: Aumento dos serviços distintos de auditoria proibidos

Fonte: Elaboração Própria

Identifica-se, pela maior opção de respostas em níveis intermédios, uma certa neutralidade nas respostas às questões 13 e 14 sobre a temática dos prazos de rotação nas EIP. É um facto que as questões aqui colocadas incidem sobre uma temática que não é transversal a todos ROC, que é a auditoria a EIP. Ora, tratando-se de um assunto que deixa fora muitos ROC, poderá verificar-se um certo “relaxamento” ou falta de profundidade no conhecimento destas questões por parte daqueles que não se incluem no lote dos auditores de EIP. Assim, as matérias tratadas acabam por não suscitar muito interesse preferindo-se as respostas mais neutras em que a sua opinião não seja muito vincada.

No que respeita ao aumento dos serviços distintos de auditoria e a sua capacidade em mitigar o risco de falta de independência e auto-revisão, a opinião generalizada dos inquiridos é de que, efetivamente, o aumento registado deste tipo de serviços é muito importante para combater os riscos identificados.

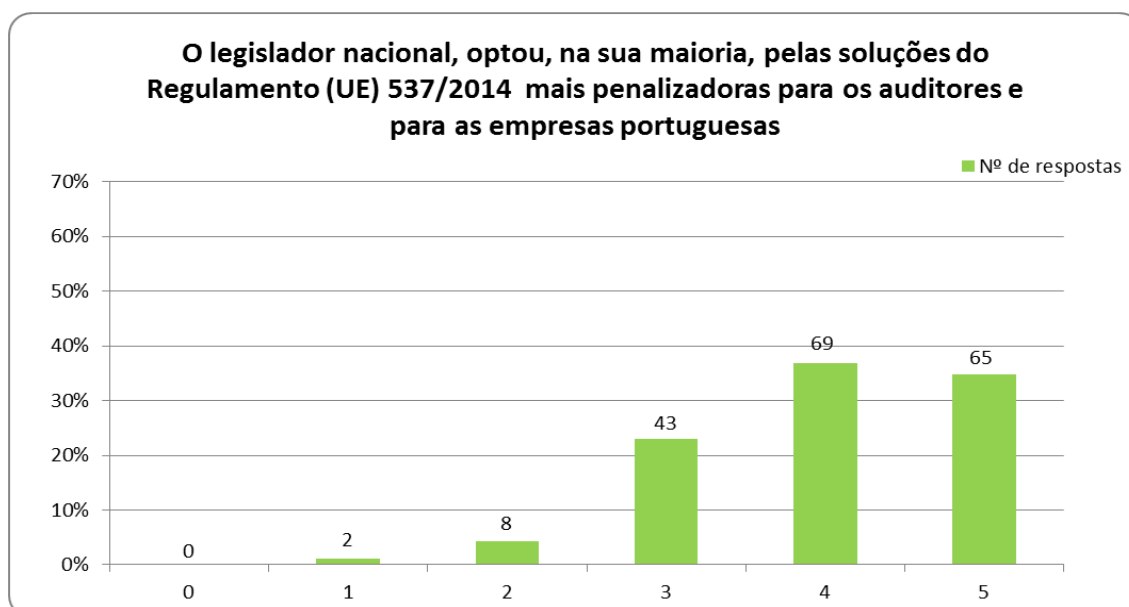
No cômputo geral, verifica-se que, pelo menos em relação às duas temáticas abordadas relativas ao EOROC, os inquiridos não discordam das alterações introduzidas ao diploma.

6.4.4. Processo de Transposição da Regulamentação Europeia

Na última fase do questionário foram colocadas três perguntas sobre o Processo de Transposição da Regulamentação Europeia, uma vez que, além dos diplomas anteriormente referidos (RJSA e EOROC) também o processo em si sofreu duras críticas.

A questão 16 afirmava que, na sua maioria, o legislador optou pelas soluções do Regulamento (UE) 537/2014 mais penalizadoras para as empresas e auditores.

Gráfico 16: Opção pelas soluções mais penalizadoras do Regulamento (UE) 537/2014



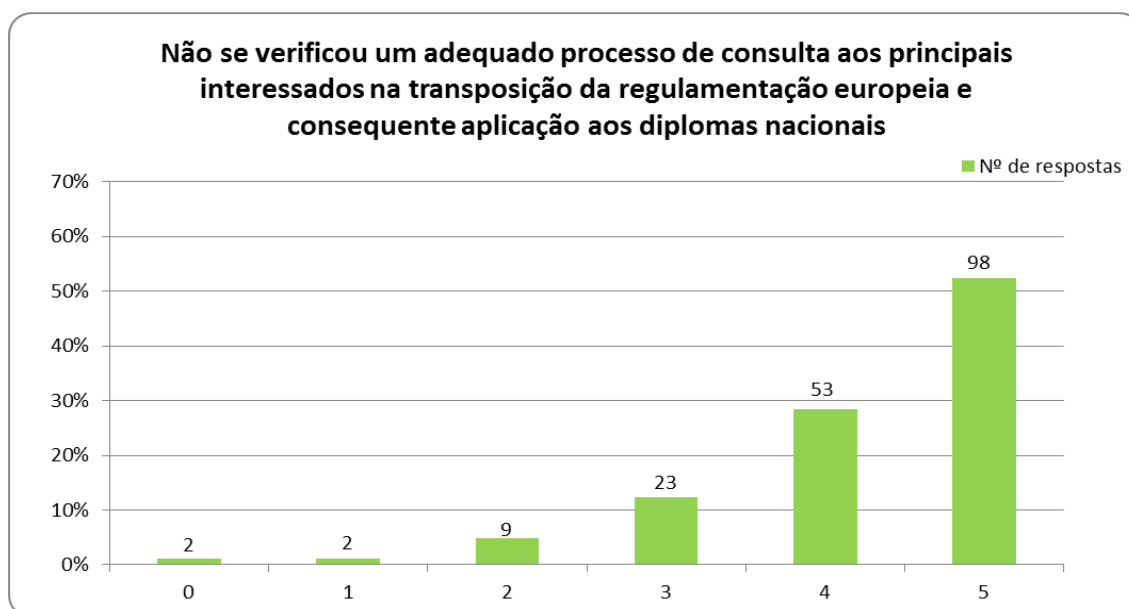
Fonte: Elaboração Própria

Segundo o Gráfico 16, os inquiridos manifestam o seu acordo com a afirmação, no entanto o nível com maior incidência de respostas é o 4 com cerca de 37%, pelo que é de salientar que a soma dos dois últimos níveis aproxima-se dos 72%, não se registando qualquer discordância total com a afirmação, à imagem do que se verificou na análise à questão 8.

Procurando apurar-se a opinião sobre a forma como decorreu o processo de consulta aos principais destinatários da transposição da regulamentação europeia e consequente aplicação aos diplomas nacionais, foi afirmado na questão 17 que não se verificou a adequabilidade desse processo.

O Gráfico 17 demonstra uma vez mais, o extremar da concordância com a afirmação feita, com o nível 5 a situar-se novamente acima dos 50%, ultrapassando os 80% se a este se juntar o imediatamente anterior na escala apresentada.

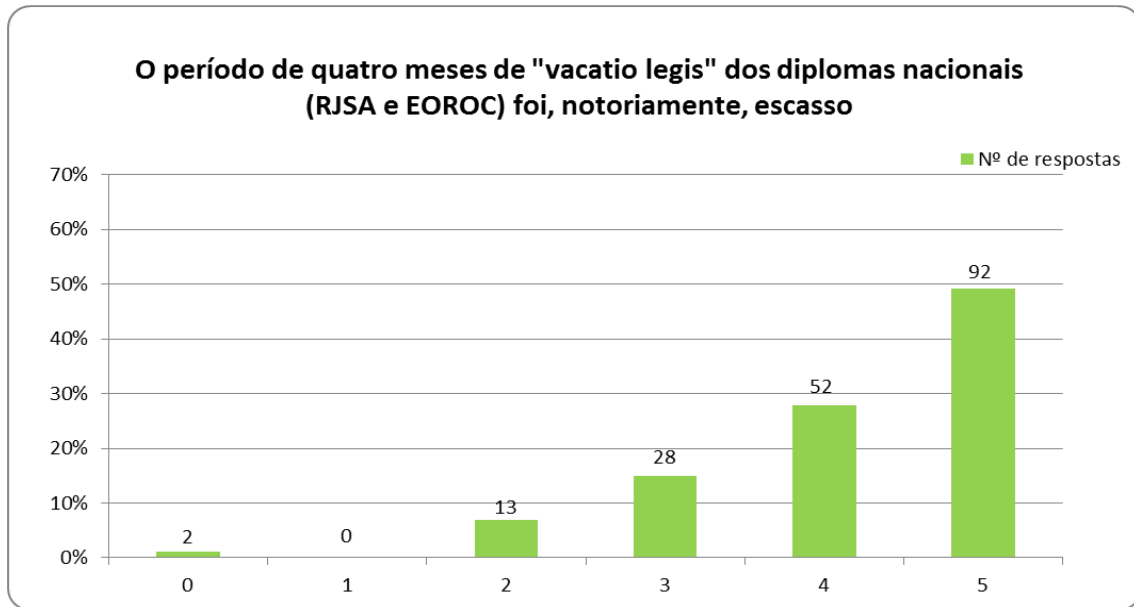
Gráfico 17: Processo de consulta aos principais interessados na transposição da regulamentação europeia



Fonte: Elaboração Própria

A concluir o questionário, a questão 18 referia-se à escassez de *vacatio legis* (quatro meses) entre a publicação (7 e 9 de setembro de 2015) e a entrada em vigor dos diplomas (1 de janeiro de 2016).

Também quanto a este aspeto, o nível de acordo dos inquiridos com a afirmação é substancial, voltando os valores a aproximarem-se dos 50%, como observável no Gráfico 18. Salienta-se que ninguém optou pelo nível 1, apesar de se verificarem duas discordâncias totais com a afirmação.

Gráfico 18: Escassez do período de *vacatio legis* dos diplomas nacionais

Fonte: Elaboração Própria

A análise global às três perguntas relacionadas com o Processo de Transposição da Regulamentação Europeia, não deixa margem para dúvidas que, para os inquiridos este esteve longe de ser o mais apropriado. Sendo amplamente e de uma forma homogénea criticadas as opções tomadas pelo legislador, relativamente às opções permitidas no Regulamento (UE) 537/2014, a adequabilidade do processo de consulta aos principais interessados e ainda o tempo insuficiente dado a estes para se adaptarem às alterações estruturais introduzidas por este novo enquadramento legal de auditoria em Portugal.

7. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES

Concluída a apresentação dos resultados inerentes ao inquérito por questionário realizado aos ROC, e atingidos os objetivos principais do presente projeto, que se consubstanciam em estudar a evolução da regulamentação da auditoria em Portugal, com especial incidência no novo normativo no setor de auditoria e as perspetivas futuras da profissão de auditor, estamos em condições de apresentar as conclusões essenciais de todo este trabalho, expondo ainda as principais limitações sentidas ao longo do mesmo, e por fim apontar algumas sugestões para estudos futuros.

7.1. CONCLUSÕES

Qualquer mudança normativa seja em que setor for, implica rutura, interrupção, variação, transformação e perturbação. O setor de auditoria caracteriza-se por ser um ambiente dinâmico em constante mudança e que exige dos “*players*” uma elevada capacidade de adaptação como condição básica de sobrevivência. Verificamos então que a adaptação, renovação e revitalização fazem parte da mudança.

Após a aprovação da regulamentação europeia, os Estados-Membros usufruíram de dois anos, ou seja, até 17 de junho de 2016, para transpor a Diretiva 2014/56/UE e adotarem o Regulamento 537/2014 nos normativos internos de cada um. No entanto, em Portugal esse prazo não foi totalmente consumido, dado que em 1 de janeiro de 2016 entram em vigor os dois diplomas nacionais que concretizam essa mesma transposição e adoção da regulamentação europeia.

Este processo não foi de todo pacífico, sendo o mesmo alvo de diversas críticas, das quais se destacam que as alterações propostas careceram de uma reflexão e debate mais profundo com todos os interessados, e que todo o processo foi realizado com uma rapidez fora do comum.

De facto, com a possibilidade dada de transposição da Diretiva e adoção do Regulamento até 17 de junho de 2016, não é compreensível a “pressa” com que foram aprovados os diplomas, nomeadamente o novo RJSA, que precisou apenas de, aproximadamente metade (82 dias) do tempo médio de aprovação (141 dias) de uma proposta de lei, da XII Legislatura.

A introdução do novo normativo de auditoria trouxe para o contexto nacional maiores exigências ao nível da independência, do ceticismo profissional, do relato, da prestação de serviços distintos de auditoria, da supervisão, do controlo de qualidade, do regime sancionatório e das auditorias a EIP. As novas exigências vão implicar que os auditores e as firmas de auditoria, principalmente as de menor dimensão, realizem um processo de ajustamentos e adaptações nas suas estruturas, a fim de se conseguirem manter ativamente no mercado de auditoria.

Considera-se que o novo conceito de EIP é desfasado da realidade do tecido empresarial e do mercado de auditoria em Portugal, agravado com as novas exigências impostas aos auditores e órgão de fiscalização da EIP, implicará um acréscimo de custos que pela dimensão, risco e complexidade das entidades não se justifica.

As novas atribuições e competências da CMVM são consideradas excessivas, visto que possibilita a esta entidade regulamentar e aplicar, interpretar, realizar as ações de supervisão e as correspondentes investigações, e apurar eventuais responsabilidades, tudo no mesmo processo. A CMVM pode ainda decidir quais as coimas e as sanções a aplicar, e por fim, arrecadar uma percentagem da respetiva receita.

Somos da opinião que esta concentração de poderes é potenciadora de situações de conflitos de interesse, quebra de independência entre o exercício da supervisão de auditoria e o exercício da atividade de supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários, bem como conduzir, à violação de direitos e garantias fundamentais dos regulados e supervisionados.

Relativamente às opções conferidas aos Estados-Membros, pelo Regulamento (UE) 537/2014, a tendência da legislação nacional foi a de aplicar opções mais restritivas do que as constantes no Regulamento (UE) 537/2014. Apesar de esta possibilidade ser concedida aos Estados-Membros, o afastamento de Portugal das opções aplicadas no resto da Europa,

cria grandes desafios às empresas que pretendem investir no nosso país, aumentando os custos de contexto, que em última análise apresentam-se como uma desvantagem competitiva dos auditores e empresas de auditoria nacionais, perante os seus congéneres europeus.

A desconsideração das *joint audits* por parte do legislador aparenta ser, ao contrário do espírito dos diplomas, uma aposta na concentração do mercado de auditoria originando graves problemas concorrenciais. A aplicação deste tipo de auditorias permitiria mitigar os riscos de independência e familiaridade com o auditado, apresentando-se como um aliado das pequenas e médias empresas na afirmação destas perante as grandes empresas internacionais de auditoria.

A reciprocidade com os países de língua portuguesa e a aplicação direta das normas internacionais de auditoria são aspetos essenciais no fomento da internacionalização da profissão. Com a concentração verificada no mercado de auditoria, a internacionalização apresenta-se como um meio de manter a sustentabilidade do setor, principalmente para as pequenas e médias empresas de auditoria.

As baixas perspetivas que se apontam ao setor, principalmente às pequenas SROC e aos ROC individuais, com o aumento das exigências e responsabilidades, concentração de mercado, diminuição de honorários e incremento da complexidade dos trabalhos a realizar, apenas poderão ser ultrapassadas com a adaptação e reestruturação das entidades, investindo-se na formação e especialização dos profissionais, com a multidisciplinariedade de conhecimentos, mantendo-se o reforço nas práticas de independência, rigor, objetividade e profissionalismo que esta atividade de interesse público exige.

Desta forma torna-se possível aumentar a credibilidade das funções de auditoria, manter o mercado concorrencial, respeitar os padrões de ética e deontologia da profissão, aumentando, em última instância, a qualidade dos serviços prestado aos clientes e restantes *stakeholders*.

7.2. LIMITAÇÕES AO ESTUDO

Como em todo e qualquer estudo, existem limitações ao mesmo que, muitas vezes, por diferentes razões, se tornam inultrapassáveis. Este estudo não é exceção, pelo que se apresentam de seguida as limitações identificadas, sendo que algumas delas foram sendo enunciadas ao longo do presente documento.

A primeira limitação com que nos deparámos foi a impossibilidade de auscultar todos os agentes que, direta ou indiretamente, sejam abrangidos pelas alterações verificadas no setor de auditoria e que são objeto do presente estudo. De facto, os profissionais da área de auditoria não se resumem aos ROC, sendo que, pela sua importância e por se considerar que na realidade são estes os mais afetados, definiu-se que a população a estudar seria os ROC inscritos na Lista à data da elaboração do estudo.

Outro motivo para a escolha recair apenas sobre os ROC é a obrigatoriedade do seu registo público, situação que nos deu a possibilidade de criar a base de dados de suporte, não só à identificação da amostra, bem como do envio das mensagens de correio eletrónico.

É neste ponto, envio das mensagens de correio eletrónico, que se identificaram mais três limitações, as quais não nos foi possível suplantar. A primeira, e já referida, foi a de que nem todos os ROC facultaram o seu endereço eletrónico na Lista, impossibilitando desta forma o envio das mensagens de correio eletrónico. O segundo aspeto sobre o qual não temos qualquer influência e daí a impossibilidade de ultrapassarmos essa limitação é a garantia de que as mensagens de correio eletrónico foram todas, devidamente, entregues, ou seja, sem que se tenha verificado a não entrega de alguma ou mesmo a filtragem da mensagem de correio eletrónico enviada como *spam*³⁶ pelo servidor de correio eletrónico dos inquiridos. Outro aspeto que poderá suceder e sobre o qual não nos é possível exercer qualquer tipo de controlo, é a atualização do endereço de correio eletrónico fornecido na Lista pelos ROC.

³⁶ *Spam*: termo de origem inglesa cujo significado designa uma mensagem eletrónica recebida mas não solicitada pelo usuário.

Apesar de o questionário estar preparado para que apenas fosse possível submeter um questionário por IP, a realidade é que, nos dias de hoje, os dispositivos, podem-se conectar a mais do que um IP, bastando para isso ligarem-se a conexões distintas.

Sobre este facto, salienta-se a informação extraída de um *website* da especialidade “Linha Defensiva” que explica que: “O endereço de IP (*Internet Protocol*) é um número dado à conexão. Um mesmo computador pode inclusive ter mais de um endereço IP — depende da configuração da rede. O IP também pode ser fixo ou dinâmico (que muda a cada reconexão), o que também depende do seu provedor e do serviço contratado”.³⁷

Outra limitação consiste na possibilidade dos inquiridos responderem ao questionário de uma forma neutra, ou seja, sem expressar efetivamente a sua opinião, optando pelas alternativas centrais da escala de respostas definida.

Por último, importa destacar aquela limitação que possivelmente é transversal a todos os trabalhos deste tipo, que é a limitação de tempo na elaboração de um trabalho desta natureza. Na verdade os pouco mais de seis meses para a realização do presente projeto implicaram que, principalmente ao nível do estudo empírico não fosse possível tentar auscultar mais intervenientes do setor de auditoria, optando-se unicamente pela alternativa já explanada, de definir a população apenas pelos ROC com a inscrição em vigor à data de 10 de março de 2016.

³⁷ Informação obtida em: <http://www.linhadefensiva.org/2006/07/ip-computador-conexao/> em setembro de 2016.

7.3. SUGESTÕES PARA NOVOS ESTUDOS

Apesar do processo de transposição da regulamentação europeia ter sido concluído ainda em 2015, a verdade é que este tema não está fechado, sendo certo que continuam a ser levantadas várias questões que visam alterar artigos específicos da regulamentação nacional³⁸.

De facto, a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, prevê no seu artigo 8.º que passados três anos da entrada em vigor da mesma lei, o Governo faça uma avaliação ao resultado da aplicação da mesma, ponderando, em função dessa mesma avaliação, a necessidade ou oportunidade da sua revisão.

Assim sendo, sugere-se que se faça um acompanhamento das implicações provocadas pela entrada em vigor da nova regulamentação nacional, a fim de, se necessário, promover alterações, tendo sempre em consideração a sua consonância com a regulamentação comunitária.

O estudo sobre uma possível alteração legislativa que autorize a realização de *joint audits* em Portugal, bem como dos seus efeitos ao nível do mercado de auditoria, será sempre uma matéria que importa aprofundar, uma vez que poderá ser uma das formas de tornar o setor mais concorrencial, sustentável a longo prazo e transparente, pelo menos no que respeita às entidades de pequena e média dimensão.

Por fim, outra sugestão que se deverá ter em conta em estudos futuros sobre esta área é o estender a população em estudo para além dos Revisores Oficiais de Contas, uma vez que o setor de auditoria e os seus integrantes não se extinguem nestes profissionais.

³⁸ Sobre esta situação, leia-se a título de exemplo o *Press Release* da OROC, de 21 de julho de 2016 (Anexo V)

BIBLIOGRAFIA

- Almeida, B. (Jan./Abr. de 2004). Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças*, p. 34.
- Almeida, B. (2014). *Manual de Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.
- Boyton, W., Johnson, R., & Kell, W. (2001). *Modern Auditing* (7ª ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Cabral, N. (2006). *Investigação por Inquérito*. Ponta Delgada: Trabalho elaborado no âmbito da Licenciatura em Matemática Aplicada da Universidade dos Açores.
- Carreira, F. (2013). *Auditoria Financeira*. Porto: Relatório para a obtenção do título de agregado no ramo de conhecimento em Ciências Empresariais, na Universidade Fernando Pessoa.
- Cipriano, J. (29 de fevereiro de 2016). Implicações no novo Estatuto da OROC. *Suplemento "Perspetivas" do Jornal Público*, p. 14.
- Código Comercial de 1888. *Diário do Governo - n.º 203 de 6 de setembro de 1888*. p. 1965-1987.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (9ª ed.). Lisboa: Rei dos livros.
- Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro. *Diário da República, 1ª série - n.º 303*. p. 6-32.
- Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro. *Diário da República, 1ª série - n.º 267*. p. 8057-8084.
- Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro. *Diário da República, 1ª série*. p. 232-526.
- Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. *Diário do Governo, I série - n.º 1*. p. 2-18.

- Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro. *Diário da República, 1ª série - n.º 226*. p. 8135-8177.
- Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro. *Diário da República, 1ª série - n.º 226*. p. 8177-8185.
- Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro. *Diário da República, 1ª série - n.º 265*. p. 7968-8040.
- Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969. *Diário do Governo, I série - 268*. p. 1607-1613.
- Directiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. p. 7-31.
- Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia*. p. 87-107.
- Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. *Jornal Oficial da União Europeia*. p. 196-226.
- Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. p. 55-73.
- Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. p. 119-135.
- Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. p. 136-142.
- Diretiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. p. 1-17.
- Fédération des Experts Comptables Européens. (Junho de 2015). *Organization of the Public Oversight of the Audit Profession in 22 European Countries*. Bruxelas: FEE Survey.
- Fernandes, L. (2010). *Alterações Normativas na Auditoria Após SOX: Efeitos na Opinião do Auditor*. Aveiro: Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para

cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

- Ferreira de Almeida, J. (1994). *Introdução à Sociologia*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Figueiredo, Ó. (16 de setembro de 2016). Apresentação: O Novo Normativo Técnico de Auditoria em Portugal. *XII Congresso OROC*. Lisboa.
- Fonseca, J. (2002). *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC.
- Gaspar, L. (27 de setembro de 2016). *Governo tem mais uma oportunidade para introduzir a auditoria conjunta*. Obtido de Jornal de Negócios Online: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/governo_tem_mais_uma_oportunidade_para_introduzir_a_auditoria_conjunta.html
- Gil, A. (2007). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4 ed.). São Paulo: Atlas.
- Gomes, J. (2006). A Fiscalização Externa das Sociedades Comerciais e a Independência dos Auditores. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, n.º 24, Edição Especial, 15 Anos CMVM, de Novembro de 2006.
- Guimarães, J. (2004). Contributo para a história da Revisão de Contas em Portugal. *Revisores Empresas*.
- IBRACON. (2006). *Auditoria - Registros de uma profissão*. São Paulo: Ispis gráfica e editora.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2015). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices (Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequenas e Média Dimensão)* (2.ª ed.). (O. d. Contas, Trad.) Inglaterra.

- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). *Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Part I ed.). New York: IFAC.
- Iudícibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade* (6^o ed.). São Paulo: Atlas.
- Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. *Dário da República, 1.ª série - n.º 174*. p. 7135-7177.
- Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro. *Diário da República, 1.ª série - n.º 176*. p. 7501-7516.
- Madeira, P. (julho de 2003). Ética e deontologia : visão aplicada a profissionais de gestão e contabilidade. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, p. 211-219.
- Manzato, A., & Santos, A. (2008). *A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa*. Florianópolis: Departamento de Ciência de Computação e Estatística-IBILCE- UNERC.
- Mattar, F. (1996). *Pesquisa de marketing*. São Paulo: Atlas.
- Mazars. (2015). *O essencial sobre a Joint Audit*. Lisboa: Mazars Communication.
- Moreira, N. (15 de setembro de 2016). *Auditoria Conjunta em Portugal...uma oportunidade adiada ou perdida?* Obtido de Visão Online: <http://visao.sapo.pt/opiniaosilncioda fraude/2016-09-15-Auditoria-Conjunta-em-Portugal.uma-oportunidade-adiada-ou-perdida->
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Lisboa: OROC.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (22 de maio de 2016). *Regime Jurídico*. Obtido de: <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=70>
- Pinheiro, J. (2010). *Auditoria Interna – Manual Prático para Auditores*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Portaria 83/74, de 6 de fevereiro. *Diário do Governo, I série - n.º 31*. p. 192.
- Raupp, F., & Beuren, I. (2003). *Como elaborar trabalhos monográficos: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. *Jornal Oficial da União Europeia*. p. 77-112.

Richardson, R. (1999). *Pesquisa social*. São Paulo: Atlas.

Schiffman, L., & Kanuk, L. (2000). *Comportamento do consumidor* (6 ed.). Nova Iorque: LTC.

Suaréz, A. (1990). *La Moderna Auditoria: Un Analisis Conceptual y Metodológico*. Madrid: McGrawHill.

Tartuce, T. (2006). *Métodos de Pesquisa*. Fortaleza, Brasil: UNICE - Ensino Superior.

Teixeira, M. F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Coimbra: Dissertação de mestrado com vista à obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Auditoria, da Universidade Aberta.

ANEXOS

ANEXO I – ARTIGO 178.º DO CÓDIGO COMERCIAL DE 1888

N.º 203 -- 6 DE SETEMBRO DE 1888

1971

<p>sobre ellas só poderão ser feitas pela respectiva sociedade, nos termos estipulados no contracto social, sendo no silencio d'este absolutamente prohibidas.</p> <p>Art. 170.º Enquanto as acções não estão integralmente pagas, os accionistas subscriptores são responsaveis pela importancia da subscrição.</p> <p>§ 1.º Os pagamentos em atraso podem ser exigidos aos subscriptores primitivos e a todos aquelles para quem as acções houverem sido successivamente transferidas.</p> <p>§ 2.º Aquelle que, por virtude da obrigação imposta n'este artigo, houver de realizar algum pagamento por conta de uma acção de que já não seja proprietario, ficará tendo comprehensão n'ella pela importancia que houver satisfeito.</p> <p>§ 3.º Os estatutos podem estabelecer as penalidades em que os accionistas e subscriptores remissos incorrerão, salvo, porém, sempre os direitos dos credores consignados no artigo 149.º</p> <p>§ 4.º No caso especial de sociedades, a que se refere o § 1.º do artigo 162.º, podem os respectivos estatutos permitir a exoneração da responsabilidade dos transmittentes das acções, verificada a solvabilidade dos adquirentes, e sem prejuizo do direito de quem a esse tempo for credor da sociedade.</p> <p style="text-align: center;">SECÇÃO III</p> <p style="text-align: center;">Da administração e fiscalização</p>	<p>conselho fiscal são remuneradas, salva disposição dos estatutos em contrario.</p> <p>§ unico. Se a remuneração não se achar fixada nos termos d'este artigo, sel-o-ha pela assemblea geral.</p> <p>Art. 178.º As sociedades anonymas que explorarem concessões feitas pelo estado ou por qualquer corporação administrativa, ou tiverem constituido em seu favor qualquer privilegio ou exclusivo, poderão ser, segundo o caso, tambem fiscalizadas por agentes do governo ou da respectiva corporação administrativa, embora no titulo de constituição se não estabeleça expressamente tal fiscalização.</p> <p>§ 1.º Esta fiscalização limita-se á do cumprimento da lei e dos estatutos, e especialmente ao modo como são satisfeitas as condições exaradas nos diplomas das concessões e cumpridas as obrigações estipuladas em favor do publico, podendo para ella proceder-se a quassquer investigações nos archivos e escripturação da sociedade.</p> <p>§ 2.º Os agentes especciaes de que trata este artigo poderão assistir a todas as sessões da direcção e da assemblea geral, e fazer inserir nas actas as suas reclamações para os effeitos convenientes.</p> <p>§ 3.º Os agentes especciaes informarão sempre o governo ou a corporação administrativa competente de qualquer falta praticada pelas sociedades, e, no fim de cada anno, enviar-lhe-hão um relatório circumstanciado.</p> <p style="text-align: center;">SECÇÃO IV</p>	<p>assemblea geral para nomeação de liquidatorios, em que se observará o prescripto no artigo 191.º, § 2.º</p> <p>Art. 185.º Os accionistas que não tiverem voto e os portadores das obrigações, poderão assistir ás assembleas geraes e discutir os assumptos dados para ordem do dia, sem tomarem parte na deliberação, se os estatutos não determinarem o contrario.</p> <p>Art. 186.º Todo o accionista tem direito de protestar contra as deliberações tomadas em opposição ás disposições expressas na lei e nos estatutos, e poderá requerer ao respectivo juiz presidente do tribunal de commercio a suspensão da execução de taes deliberações, com previa notificação dos directores.</p> <p>§ 1.º As deliberações das assembleas geraes tomadas contra os preceitos da lei ou dos estatutos tornam de responsabilidade illimitada a sociedade, mas sómente para aquelles accionistas que expressamente tenham accedido taes deliberações.</p> <p>§ 2.º As resoluções tomadas e os actos praticados pela direcção contra os preceitos da lei ou dos estatutos, ou contra as deliberações das assembleas geraes, não obrigam a sociedade, e todos os que tomarem parte em taes actos ou deliberações ficam pelos seus effeitos pessoal e solidariamente responsaveis, salvo o caso de protesto, nos termos d'este codigo.</p> <p>Art. 187.º Quando n'uma sociedade anonyma haja accionistas residentes em paiz estrangeiro, que representem pelo menos vinte e cinco por cento do capital subscripto,</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ANEXO II – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS ROC

10/09/2016

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor

Exmo.(a) Senhor (a) Revisor Oficial de Contas.

O presente inquérito foi criado no âmbito da dissertação de mestrado subordinada ao tema "Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal - Os novos desafios do setor", do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico de Tomar, sob a orientação do Dr. Carlos Trigacheiro.

O principal objetivo deste questionário consiste na avaliação do impacto que as alterações efetuadas recentemente ao normativo europeu e a sua conseqüente transposição para o normativo nacional tiveram e/ou terão no setor e nos profissionais da área de auditoria em Portugal. O questionário é composto por 18 perguntas e foi concebido para que o seu preenchimento ocupe entre 5 a 10 minutos.

Os dados recolhidos serão sujeitos a tratamento estatístico e são confidenciais.

Caso subsista qualquer questão poderá fazer o favor de me contactar através do endereço eletrónico: dissertacao.maaf@gmail.com

Obrigado pela sua colaboração!

João Ferreira.

*Obrigatório

Introdução

1. Sexo? *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

2. Número de anos de experiência profissional? *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 5 anos
 Entre 5 e 10 anos
 Entre 10 e 15 anos
 Entre 15 e 20 anos
 Mais de 20 anos

3. Encontra-se actualmente a exercer funções inerente à atividade de ROC? *

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

4. De que modo exerce a sua atividade profissional? *

Marcar apenas uma oval.

- A título individual
 Sócio de uma SROC
 Contratado de uma SROC ou de um ROC a título individual

10/09/2016

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor

Novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

Com a entrada em vigor da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, foi aprovado o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (doravante RJSA), transpondo parcialmente a Diretiva n.º 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 e assegurando parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro

Classifique de 0 a 5, em que 0 é "Discordo totalmente" e 5 é "Concordo totalmente", a sua opinião, relativamente às seguintes afirmações:

- 5. O RJSA concentra na CMVM uma excessiva atribuição de poderes (regulação, regulamentação, supervisão, fiscalização e sancionatório). ***

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 6. As novas atribuições dadas à CMVM, pelo RJSA, são suscetíveis de criar situações de quebra de independência entre o exercício da supervisão de auditoria e o exercício da atividade de supervisão das sociedades emittentes de valores mobiliários. ***

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 7. O RJSA potencia o conflito de interesses entre as funções de supervisor e de regulador da CMVM. ***

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 8. O alargamento das competências e poderes conferidos à CMVM sobrepõem-se aos da OROC. ***

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 9. Com o novo enquadramento legal da supervisão da auditoria, verifica-se a submissão da OROC à CMVM. ***

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

10/09/2016

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor

- 10. A fim de mitigar conflitos de interesse, a supervisão da auditoria deveria ser realizada por uma entidade independente dos reguladores setoriais. ***

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5		
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 11. O número de Entidades de Interesse Público (EIP's), no âmbito do artigo 3.º do RJSA, não é condicente com a realidade do mercado nacional. ***

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5		
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 12. O regime sancionatório, constante no artigo 45.º e seguintes é, na sua globalidade, adequado. ***

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5		
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Com a entrada em vigor da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, foi aprovado o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (doravante EOROC), transpondo parcialmente a Diretiva n.º 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 e assegurando parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

Classifique de 0 a 5, em que 0 é "Discordo totalmente" e 5 é "Concordo totalmente", a sua opinião, relativamente às seguintes afirmações:

- 13. O período de rotação, exigido pelos n.ºs 3 e 4 do artigo 54.º do EOROC (8, 9 ou 10 anos), não admitindo as derrogações previstas na regulamentação comunitária [artigo 17.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril], não prejudica a competitividade das sociedades de auditoria portuguesas, comparativamente com as suas congéneres europeias. ***

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5		
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

- 14. Com base na informação da afirmação anterior (13.), não faz sentido manter o prazo de 7 anos para a obrigação de rotação do sócio nas EIP's, consagrado no n.º 2 do artigo 54.º do EOROC, tal como no n.º 7 do artigo 17.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril. ***

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5		
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

<https://docs.google.com/forms/d/1EuGQ3wEn9QwX2JW0XDRvRQudh3Y7Szolxegw/Em5smM/edit>

3/4

10/09/2016

Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor

15. O aumento dos serviços distintos de auditoria que são proibidos (nº 8 do artigo 77.º do EOROC), é essencial para mitigar o risco de falta de independência e auto-revisão. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Processo de transposição da regulamentação europeia

Processo de transposição da Diretiva 2014/56/EU e adoção do Regulamento (UE) 537/2014 ao normativo português

Classifique de 0 a 5, em que 0 é "Discordo totalmente" e 5 é "Concordo totalmente", a sua opinião, relativamente às seguintes afirmações:

16. O legislador nacional, optou, na sua maioria, pelas soluções do Regulamento (UE) 537/2014 mais penalizadoras para os auditores e para as empresas portuguesas. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

17. Não se verificou um adequado processo de consulta aos principais interessados na transposição da regulamentação europeia e consequente aplicação aos diplomas nacionais. *


Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

18. O período de quatro meses de "vacatio legis" dos diplomas nacionais (RJSA e EOROC) foi, notoriamente, escasso. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Com tecnologia


ANEXO III – PRIMEIRA MENSAGEM DE CORREIO ELETRÓNICO ENVIADA AOS INQUIRIDOS

Exmo. (a) «Primeiro_Nome» «Último_Nome»,

O meu nome é João Ferreira, sou aluno do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico de Tomar.

Encontro-me na fase de elaboração da dissertação obrigatória para terminar o ciclo de estudos, com o tema “ *Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor*”, sob a orientação do Dr. Carlos Trigacheiro.

Assim, muito agradeço o seu precioso contributo para esta investigação através da resposta ao questionário que disponibilizo pela seguinte hiperligação:

[Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal - Os novos desafios do setor](#)

O principal objetivo deste questionário consiste na avaliação do impacto que as alterações efetuadas recentemente ao normativo europeu e a sua consequente transposição para o normativo nacional tiveram e/ou terão no setor e nos profissionais da área de auditoria em Portugal.

O presente questionário é composto por 18 perguntas e foi concebido para que o seu preenchimento ocupe entre 5 a 10 minutos.

Considerando o calendário para execução do meu estudo, muito grato ficarei se a sua resposta for recebida até ao dia 22 de abril de 2016.

Os dados recolhidos serão sujeitos a tratamento estatístico e são confidenciais.

Caso subsista qualquer questão poderá fazer o favor de me contactar através do correio eletrónico: dissertação_maaf@gmail.com

Com os melhores cumprimentos,

João Ferreira

ANEXO IV – SEGUNDA MENSAGEM DE CORREIO ELETRÓNICO ENVIADA AOS INQUIRIDOS

Exmo. (a) «Primeiro_Nome» «Último_Nome»,

O meu nome é João Ferreira, sou aluno do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira na Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico de Tomar.

Encontro-me na fase de elaboração da dissertação obrigatória para terminar o ciclo de estudos, com o tema “*Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – Os novos desafios do setor*”, sob a orientação do Dr. Carlos Trigacheiro.

Assim, muito agradeço o seu precioso contributo para esta investigação através da resposta ao questionário que disponibilizo pela seguinte hiperligação:

[Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal - Os novos desafios do setor](#)

O principal objetivo deste questionário consiste na avaliação do impacto que as alterações efetuadas recentemente ao normativo europeu e a sua consequente transposição para o normativo nacional tiveram e/ou terão no setor e nos profissionais da área de auditoria em Portugal.

O presente questionário é composto por 18 perguntas e foi concebido para que o seu preenchimento ocupe entre 5 a 10 minutos.

Considerando o calendário para execução do meu estudo, muito grato ficarei se a sua resposta for recebida até ao dia 6 de maio de 2016.

Os dados recolhidos serão sujeitos a tratamento estatístico e são confidenciais.

Caso subsista qualquer questão poderá fazer o favor de me contactar através do correio eletrónico: dissertação.maaf@gmail.com

Este email trata-se de um segundo pedido de resposta ao questionário, pelo que, caso já tenha respondido ao mesmo, agradeço desde já a sua disponibilidade e peço o favor de ignorar a presente solicitação.

Com os melhores cumprimentos,

João Ferreira

P.S.: Caso a hiperligação não funcione, faça o favor de copiar e colar o seguinte link no seu browser:

<https://docs.google.com/forms/d/1EuGQ3wBn9QwX2JWoXDRvfrQudh3Y7SzkxeqWEm5smM/viewform>

ANEXO V – PRESS RELEASE DA OROC, DE 21/07/2016



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

| PRESS RELEASE

COMISSÃO EUROPEIA ATENTA A REGIME TRANSITÓRIO PARA OS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

O Comissário Europeu encontra-se a avaliar a implementação em Portugal do regulamento transitório comunitário de Auditoria e a incoerência verificada face ao novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. A OROC solicitou o esclarecimento desta situação ao Ministério das Finanças, a par de uma queixa endereçada à Comissão Europeia.

Lisboa, 21 de julho de 2016 – Em resposta ao Eurodeputado Nuno Melo, que questionou a Comissão Europeia sobre o regime transitório de rotação obrigatória para os auditores que realizam auditorias de Entidades de Interesse Público (EIP), Jonathan Hill, Comissário Europeu para a Estabilidade Financeira, Serviços Financeiros e União do Mercado de Capitais, confirmou, em declarações proferidas a 6 de junho que a Comissão Europeia está a dar atenção ao que se passa em Portugal e a avaliar se a regulamentação implementada em cada Estado Membro está de acordo com as novas regras comunitárias de Auditoria.

A questão pretendeu clarificar que medidas vai a Comissão Europeia tomar perante o facto de, em Portugal, as disposições transitórias estabelecidas na Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro - que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) -, ter estabelecido (no seu art.º 3.º, n.º 5) um regime transitório com período diferente do imposto no citado artigo 41.º do Regulamento (UE) 537/2014.

Segundo José Azevedo Rodrigues, Bastonário da OROC, *“a existência de períodos para a aplicação do regime transitório, definidos na regulamentação nacional substancialmente diferentes dos períodos definidos no Regulamento Europeu, deixa as entidades de interesse público sediadas em Portugal numa evidente desvantagem em relação às de outros Estados Membros. A posição da Comissão é clara, especificando, num novo conjunto de perguntas e respostas sobre a aplicação pelos Estados Membros do indicado Regulamento (UE) n.º 537/2014, que o regime transitório estabelecido foi introduzido para evitar perturbações no mercado de auditoria e que este deve ser aplicado diretamente na legislação nacional, em todos os Estados Membros, para os exercícios iniciados em ou após 17 de junho de 2016”*.

Face a esta situação, a OROC solicitou junto do Ministério das Finanças a promoção da alteração do n.º 5 do art.º 3.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, conformando a sua redação com as disposições transitórias estabelecidas na legislação comunitária, e que, entretanto, dê instruções à Autoridade de Supervisão no sentido de respeitar o disposto no referido regulamento sobre este assunto, tendo igualmente apresentado uma queixa à Comissão Europeia relativamente a este processo.

O Regulamento (UE) 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, estabelece no artigo 17.º períodos de rotação obrigatória para os auditores que realizam auditorias de Entidades de Interesse Público (EIP), prevendo no artigo 41.º um regime transitório explícito e de aplicação obrigatória para todos os Estados Membros nos seguintes termos:

- A partir de 17.6.2020 uma EIP não inicia nem renova mandato de auditoria com auditor que lhe tenha prestado serviços de auditoria durante vinte ou mais anos consecutivos contados em 17.6.2016;



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

| PRESS RELEASE

- A partir de 17.6.2023 uma EIP não inicia nem renova mandato de auditoria com auditor que lhe tenha prestado serviços de auditoria durante mais de onze ou menos de vinte anos consecutivos contados em 17.6.2016;

Nos restantes casos, os mandatos iniciados antes de 16.6.2014 que estejam em curso em 17.6.2016 podem prosseguir até ao termo da duração máxima definida.

O regime transitório previsto no regulamento comunitário pretende permitir uma introdução gradual da rotação obrigatória de auditores. Tal ajudará a evitar que todas as EIP mudem, ao mesmo tempo, de firma de auditoria, impedindo assim um efeito perturbador no mercado. O regime transitório deve ser aplicado de maneira uniforme em toda a UE. Tal significa que todas as EIP poderão beneficiar do regime transitório previsto no Regulamento de Auditoria, independentemente do Estado Membro em que estão localizadas e independentemente das opções que os Estados Membros possam ter adotado quanto às questões relacionadas com a duração dos mandatos.

As regras de rotação dos revisores que exercem funções em EIP constituem uma das principais alterações sentidas com a implementação do processo de Reforma Europeia de Auditoria, a par da criação do Regulamento Europeu de Auditoria aplicado de forma transversal a todos os Estados Membros e da transferência do processo de controlo de qualidade dos revisores oficiais de contas que exercem funções em EIP para a Autoridade de Supervisão, que em Portugal deixou de ser o CNSA e passou a ser a CMVM.