



AUDITORIA

2. A Auditoria e o contexto normativo em que está inserida

- 2.1. Referenciais de relato financeiro aplicáveis e sua importância para a Auditoria
- 2.2. Os diferentes referenciais de relato financeiro existentes a nível mundial e a procura da harmonização contabilística
- 2.3. As normas contabilísticas portuguesas e as normas internacionais de contabilidade do IASB
- 2.4. Normas técnicas de auditoria: importância e insuficiência das normas técnicas; normas técnicas nacionais, estrangeiras e internacionais
- 2.5. Normas sobre ética e deontologia profissional e normas sobre controlo de qualidade
- 2.6. Acesso à profissão de auditor (Revisor Oficial de Contas)

Normas técnicas de auditoria

As normas técnicas de auditoria, ou simplesmente “normas de auditoria”, são regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às demonstrações financeiras de uma organização e no relato das conclusões extraídas para que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório

- são imperativas para os auditores
- têm normalmente uma base territorial de aplicação

Vantagens da sua existência e aplicação

- na perspectiva dos profissionais
a evidência da aplicação das normas assume-se como um elemento essencial na **defesa** da competência e diligência empregues na execução dos seus trabalhos, contribuindo para o reforço da sua reputação profissional;
- na óptica dos utilizadores da informação auditada
o conhecimento de que uma auditoria foi realizada segundo normas de actuação profissional reconhecidamente válidas contribui para a **protecção**, mesmo **que** não absoluta, dos seus interesses.

- para a sociedade em geral
constituem um instrumento de difusão do conhecimento actualizado da auditoria, já que os órgãos incumbidos da sua elaboração e aprovação são compostos por membros qualificados ao mais alto nível.

Insuficiências das normas técnicas de auditoria

- desactualização face aos riscos do mundo dos negócios: a secundarização da fraude

os auditores vinham procurando secundarizar a ocorrência da fraude no âmbito do seu trabalho, valorizando sobretudo o objectivo de dar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. No entanto, os utentes da informação não se têm conformado com esta perspectiva, o que, no contexto da presente crise de confiança no trabalho dos auditores, está a prevalecer e a ser consagrado nas normas em revisão nos E. U. A.

- perspectiva dos auditores sobreposta à dos utentes da informação financeira

as normas de auditoria, ao serem elaboradas pelas Associações representativas dos profissionais têm tendência para adoptar uma óptica favorecedora dos interesses destes e protectora dos riscos que os mesmos correm.

Restrições à auto-regulação dos profissionais de auditoria através da intervenção dos poderes públicos

As recentes mega-falências empresariais e, em alguns casos, o reconhecimento do insucesso do trabalho dos respectivos auditores, têm vindo a causar um impacto enorme sobre a profissão, levantando inúmeras questões sobre o seu exercício no plano ético e técnico.

Neste último domínio, nos E.U.A., em consequência dos factos expostos, foi retirado em 2002 ao *AICPA - American Institute of Certified Public Accountants* o tradicional papel de autoridade regulamentadora, o qual foi assumido, por decisão do Congresso daquele país, por uma entidade dirigida por uma maioria não-CPA: o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*. Deste modo, procurou-se evitar a preponderância excessiva dos profissionais no processo de elaboração de normas, o que, alegadamente, teria conduzido a uma preocupante insuficiência daqueles normativos.

Na União Europeia, em 2014 foram aprovados a *Directiva 2014/56/UE*, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e o *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 de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão. Estes instrumentos legais aprofundam as restrições à auto-regulação da profissão de auditor/revisor oficial de contas e a intervenção dos poderes públicos na actividade por estes desenvolvida.

Na mesma linha de actuação se inserem os recentes desenvolvimentos legislativos registados no nosso País: a aprovação da **Lei n.º 140/2015 de 7 de Setembro** (novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) e da **Lei n.º 148/2015 de 9 de Setembro** (Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria), que transpõem para o direito nacional a Diretiva 2014/56/UE, atrás referida, e assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, a que anteriormente aludimos.

Normas Técnicas de Auditoria em Portugal

- **Autoridade de normalização**

As normas técnicas de auditoria aplicadas em Portugal até 2015 eram as emitidas pela *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*⁸, entidade a quem o Estado português vinha outorgando o competente poder regulamentar.

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, actualizado em Setembro de 2015, na alínea r) do seu art.º 6º, ainda atribui à OROC o poder de “*definir normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionalmente exigidos*”. No entanto, de acordo com o n.º 6 do art.º 45º do mesmo diploma legal, “*os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de*

⁸ Eram designadas por *Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Auditoria – cap2 – Auditoria e o contexto normativo em que está inserida /José Luís Alves da Cunha* 38

contas realizam as revisões, legal ou voluntária, das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria adoptadas pela Comissão Europeia”. Ora, como até à data ainda não houve decisão sobre esta matéria no seio da União Europeia, aplica-se o previsto no nº 8 do artº. 45º da legislação que vimos analisando e segundo o qual: “enquanto não forem adoptadas pela Comissão Europeia, as normas internacionais de auditoria são directamente aplicáveis.”

Em suma, a partir de 2016, em Portugal, os Revisores Oficiais de Contas passarão a utilizar as normas internacionais de auditoria emitidas pelo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) da IFAC (*Internacional Federation of Accountants*) em detrimento das tradicionais Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC.

- **Normas de auditoria internacionais do IAASB da IFAC**

Se, como atrás referido, até bem recentemente cada país tinha as suas próprias normas de auditoria, o certo é que tem vindo a afirmar-se uma tendência no sentido de ser conseguida uma harmonização destas regras a nível mundial, sobretudo através da adopção das chamadas normas internacionais de auditoria.

De entre as organizações que se dedicam ao desenvolvimento da auditoria, destaca-se a IFAC (*Internacional Federation of Accountants*), que em 2016 congregava 175 organizações de auditoria e contabilidade de 130 países, visa o fortalecimento e desenvolvimento das profissões com estas conexas. Portugal está representado através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

O IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), fundação criada em 2003 pela *International Federation of Accountants* (IFAC) tem vindo a produzir normas de auditoria reconhecidas como dotadas de elevada qualidade técnica: as ISA (*International Statements on Auditing*).

Em Fevereiro de 2009 o IAASB deu por concluído um ambicioso projecto de reformulação (*Clarity Project*) das normas internacionais de auditoria existentes à data por forma a actualizá-las e torná-las mais claras e úteis. Na actualidade, as normas internacionais de auditoria são 37 e a sua listagem completa é apresentada no Anexo 1.

As normas internacionais de auditoria do IAASB, dada a sua natureza, não são directamente aplicáveis em nenhum estado soberano, embora possam ser adoptadas pelos países que decidam em tal sentido. Em Portugal estas normas eram aceites supletivamente às normas nacionais que então vigoravam, tendo passado a ser obrigatórias no nosso País, tal como referido, a partir de 1 de Janeiro de 2016.

Ao longo do nosso curso iremos tomar contacto com as orientações contidas nas normas de auditoria do IAASB.

- Normas de auditoria dos Estados Unidos da América

As normas técnicas de auditoria dos E.U.A. eram tradicionalmente emitidas pelo *AICPA - American Institute of Certified Public Accountants*, situação que sofreu profunda alteração em consequência do abalo que atingiu a “*public*

accounting industry” naquele país. Assim, o *Sarbanes-Oxley Act*, aprovado pelo Congresso dos E.U.A. em Agosto de 2002 retirou ao AICPA a prerrogativa que este instituto vinha usufruindo como entidade reguladora em matéria de auditoria a sociedades cotadas em bolsa, tendo criado com essa finalidade o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*. Esta entidade, não federal, e independente, é dirigida por 5 membros, designados pela SEC, a maioria dos quais não CPA.

Dado que o PCAOB iniciou as suas funções em 2003, e para não entrar a actividade corrente dos auditores, decidiu manter em vigor as normas de auditoria do AICPA até as mesmas serem substituídas.

Até 2016 já tinham sido preparadas pelo PCAOB e aprovadas pela SEC as seguintes novas normas de auditoria:

- ***Auditing Standard No. 1: References in Auditors’ Reports to the Standards of the Public Company Accounting Oversight Board***
- ***Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Conducted in Conjunction With an Audit of Financial Statements (REVOGADA)***
- ***Auditing Standard No. 3: Audit Documentation***
- ***Auditing Standard No. 4: Reporting on whether a Previously Reported Material Weakness Continues to Exist***
- ***Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements***
- ***Auditing Standard No. 6: Evaluating Consistency of Financial Statements***
- ***Auditing Standard No. 7: Engagement Quality Review***
- ***Auditing Standard No. 8: Audit Risk***

- ***Auditing Standard No. 9: Audit Planning***
- ***Auditing Standard No.10: Supervision of the Audit Engagement***
- ***Auditing Standard No.11: Consideration of Materiality in Planning and Performing an Audit***
- ***Auditing Standard No.12: Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement***
- ***Auditing Standard No. 13: The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement***
- ***Auditing Standard No. 14: Evaluating Audit Results***
- ***Auditing Standard No.15 : Audit Evidence***
- ***Auditing Standard No.16: Communications with Audit Committees***
- ***Auditing Standard No.17: Auditing supplemental information accompanying audited financial statements***
- ***Auditing Standard No. 18: Related Parties***

As normas do AICPA - que continuarão a ser obrigatórias para os auditores dos E. U. A. que não exerçam a sua actividade em sociedades cotadas em bolsa - são compostas por:

- ***GAAS – Generally Accepted Auditing Standards*** (normas de auditoria geralmente aceites): 10 orientações genéricas fundamentais
- ***Statements on Auditing Standards (SAS)*** : desenvolvem as 10 normas de auditoria geralmente aceites
- ***Audit Guides*** sobre as particularidades dos exames às contas de bancos, companhias de seguros , etc.

- Outras normas de auditoria estrangeiras

Normas de auditoria do Reino Unido

As normas técnicas de auditoria do Reino Unido são emitidas pelo *Auditing Practices Board* (APB) e são compostas pelas *International Standards on Auditing (ISAs) (UK and Ireland)*, baseadas nas normas internacionais de auditoria do IAASB.

Normas de auditoria da França

As Normas de auditoria francesas (*Les normes d'exercice professionnel*) são emitidas pela *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC), a associação profissional dos revisores oficiais de contas franceses.

Perguntas de escolha múltipla

1. As normas técnicas de auditoria aplicáveis em Portugal são as emitidas:
 - 1.1. pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB)
 - 1.2. pela OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
 - 1.3. pela Comissão Europeia

2. As normas técnicas de auditoria aplicáveis em Portugal contêm
 - 2.1. os princípios que devem pautar a conduta pessoal e profissional do ROC/auditor por forma a prestigiar a profissão e a si próprio
 - 2.2. os princípios contabilísticos a observar na preparação das demonstrações financeiras
 - 2.3. os procedimentos a adoptar no exame às demonstrações financeiras e no relato das conclusões que o ROC/auditor extraiu

3. As normas de auditoria do IAASB são obrigatoriamente aplicáveis
 - 3.1. pelos auditores dos E.U.A. e do Reino Unido
 - 3.2. pelos auditores dos estados-membros da União Europeia
 - 3.3. apenas pelos auditores dos países que aderirem à sua aplicação

Normas sobre ética e deontologia profissional e normas sobre controlo de qualidade

A profissão de auditor, dada a relevância pública do seu papel, está sujeita não só a rigorosa regulamentação técnica – as já tratadas Normas de auditoria -, mas também de outra natureza, tais como ética e deontologia profissional e controlo de qualidade.

Normas de ética e deontologia profissional do auditor

- **Ética** é o ramo da filosofia que trata dos princípios morais e dos valores que ditam o comportamento individual e de grupo
- **Deontologia profissional**: ética profissional, ou seja, princípios morais e valores que devem pautar o exercício de uma profissão

As Normas de ética e deontologia profissional a que um auditor está sujeito contêm os princípios e valores que devem pautar a conduta pessoal e profissional do auditor por forma a ser prestigiada a profissão e o próprio profissional. Em Portugal, os auditores ou Revisores Oficiais de Contas devem observar no exercício da sua actividade e vida pessoal o *Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas*.

- Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas (aprovado em Setembro de 2011)

Segundo o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas são atribuições da Ordem o “*zelar pela função social, dignidade e prestígio da profissão, promover o respeito pelos respectivos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros*”. Nesse sentido, a OROC aprovou um Código de Ética e Deontologia Profissional a ser observado por todos os profissionais que a integram. Este Código está baseado no Código de Ética emitido pelo IESBA, o *International Ethics Standard Board for Accountants* da IFAC.

Os princípios fundamentais de ética e deontologia profissional a observar pelos ROC são:

- Integridade
 - Objectividade
 - Competência e zelo profissional
 - Confidencialidade
 - Comportamento profissional
-
- Outros códigos de Ética e Deontologia Profissional
 - *AICPA Code of Professional Conduct*
 - Código de Ética da IFAC

- O dilema ético da independência em auditoria

Independência do auditor:

poder pronunciar-se sem se sentir influenciado, quer pelos autores, quer pelos utentes da informação

É a independência do auditor que acrescenta valor ao trabalho deste profissional e dá credibilidade às demonstrações financeiras auditadas

- Ameaças à independência

- A perspectiva empresarial da profissão de auditor: a rendibilidade (*From the public accounting profession to the public accounting industry*)
 - Conflitos de interesse: auditoria/consultoria/outros serviços
 - peso excessivo da facturação a um cliente no conjunto da facturação do auditor
 - preços mais baixos /trabalho simplificado
 - retenção de clientes pouco escrupulosos
- Proximidade com o cliente: excesso de familiaridade
- Interesse pessoal e relações familiares: participação no capital directa ou indirecta
- Honorários não consentâneos com a responsabilidade e extensão do trabalho
- Aceitação de ofertas
- Fragilidades do controlo de qualidade: o controlo *inter pares*

- Salvaguarda da independência

O Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC contém múltiplas indicações quanto à actuação requerida ao ROC tendo em vista assegurar a sua independência:

- Recusar algum trabalho que, por quaisquer motivos ou circunstâncias, possa diminuir a sua liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas a terceiros sobre a sua independência profissional;
- Rejeitar indicações de terceiros sobre o trabalho a desenvolver ou o tipo de conclusões a que deve chegar;
- Adoptar, no seu relacionamento com os membros dos órgãos de gestão e de fiscalização, bem como com os seus colaboradores e outros com quem tem de manter relações profissionais, uma conduta que não comprometa a sua independência funcional e hierárquica;
- Ser justo, intelectualmente honesto e imparcial no seu comportamento profissional;
- Não receber honorários da parte de cada cliente que representem um montante superior a 15% do volume de negócios anual da sociedade de revisores.

- A transformação em curso no mundo quanto ao requisito “independência” do auditor

- E.U.A.

O *Sarbanes-Oxley Act*, a que já fizemos referência, está a produzir uma grande mexida no domínio da ética, designadamente quanto ao requisito “independência”. O *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* e a *Securities Exchange Commission (SEC)* introduziram diversas novas exigências à actuação dos auditores - autorizadas no passado - tais como:

- Proibição de exercerem funções de auditoria e consultadoria no mesmo cliente
- Mudança de interlocutor: os auditores são contratados e passam a reportar não ao gestor executivo (CEO) mas a um *Audit Committee* na dependência dos accionistas
- rotação de auditor ou de sócio responsável no final de um certo período anual consecutivo.

- União Europeia

Como anteriormente referimos, foram aprovados a Directiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, que altera a Directiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e o 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 de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão. Estes documentos introduzem **profundas alterações no quadro jurídico europeu em matéria de revisão legal de contas, incluindo o reforço da independência dos auditores.**

- Portugal

No nosso país, na sequência da legislação comunitária sobre revisão legal das contas, foram aprovadas a Lei n.º 140/2015 de 7 de Setembro (novo **Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**) e a Lei n.º 148/2015 de 9 de Setembro (**Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria**), que visam igualmente, entre outros objectivos, o reforço da independência dos auditores portugueses.

- Dever de independência do revisor oficial de contas

- No Estatuto da OROC:

Desde sempre que o Estatuto da OROC (cf. nº 1 do artº. 50º) contém uma disposição – que se mantém na actualidade - segundo a qual “o revisor oficial de contas desempenha as funções contempladas no (...) Estatuto em **regime de completa independência funcional e hierárquica** relativamente às empresas ou outras entidades a quem presta serviços”. Em linha com a Directiva europeia 2014/56/EU, de 16 de Abril, o novo Estatuto da OROC reforça o dever de independência dos revisores oficiais de contas.

A independência é tratada no Estatuto da OROC em dois planos: como um dever em geral e como um dever específico dos revisores oficiais de contas.

“Deveres

Artigo 61.º

Deveres em geral

1 — (...)

2 — Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas devem exercer a sua actividade profissional com **independência**, responsabilidade, competência e urbanidade, em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis, as normas de auditoria em vigor e as regras sobre informação, publicidade e segredo profissional, respeitando, entre outros, os seus clientes, os colegas e a Ordem, adoptando uma conduta que não ponha em causa a qualidade do trabalho desenvolvido nem o prestígio e o bom nome da profissão.”

No artigo 71º, o Estatuto da OROC, trata especificamente do **dever de independência**, limitando a actividade dos revisores oficiais de contas em diversas situações geradores de ameaças

ao exercício independente das funções que lhes estão cometidas. De entre as disposições contidas no citado artº 71º, salientam-se as seguintes:

- “Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas **não podem realizar uma revisão legal ou voluntária de contas** caso exista uma **ameaça de auto-revisão, interesse próprio, representação, familiaridade, ou intimidação** criada por relações financeiras, pessoais, comerciais, de trabalho ou outras entre o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas (...) e a entidade auditada (...);
- Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas, os seus sócios principais, os seus empregados (...), bem como as pessoas estreitamente relacionadas, **não podem deter nem ter qualquer interesse económico material e directo, nem participar na transacção de quaisquer instrumentos financeiros** emitidos, garantidos ou de qualquer outra forma apoiados por qualquer entidade auditada que recaia no domínio das suas actividades de revisão legal das contas, com excepção de interesses que indirectamente possuam através de fundos de pensões ou seguros de vida.
- Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas, os seus sócios principais, os seus empregados (...), bem como as pessoas estreitamente relacionadas, **não podem solicitar, nem aceitar ofertas** pecuniárias ou não pecuniárias, **nem favores** da entidade auditada ou de qualquer entidade associada a uma entidade auditada

Outras normas do Estatuto da OROC com impacto na independência do revisor oficial de contas:

- Inamovibilidade e rotação (artigo 54.º)
 - Os revisores oficiais de contas designados para o exercício da revisão legal das contas **são inamovíveis antes de**

terminado o mandato, salvo com o seu expresso acordo, manifestado por escrito, ou verificada justa causa arguível nos termos previstos na legislação aplicável

- Nas entidades de interesse público⁹
o **período máximo de exercício de funções de revisão legal das contas** pelo sócio responsável pela orientação ou execução directa da revisão legal das contas é de **sete anos**, a contar da sua primeira designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de três anos.
- Nestas entidades, o **período mínimo inicial do exercício de funções de revisão legal das contas** pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas é de **dois anos e o período máximo é de dois ou três mandatos**, consoante sejam, respectivamente, de quatro ou três anos

- Honorários (artigos 59.º e 77º)

- No exercício das funções de interesse público, os honorários do revisor oficial de contas ou das sociedades de revisores oficiais de contas **nunca podem pôr em causa a sua independência profissional e a qualidade do seu trabalho, nem ser influenciados ou determinados** pela prestação de serviços adicionais à entidade auditada, nem ser em espécie, contingentes ou variáveis em função dos resultados do trabalho efectuado

⁹ Nos termos do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria são **Entidades de Interesse Público**

a) Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado;

b) As instituições de crédito;

c) As empresas de investimento;

d) As sociedades e os fundos de capital de risco, os fundos de investimento mobiliário e imobiliário

e) As empresas de seguros e de resseguros;

f) As sociedades gestoras de participações sociais, quando as participações detidas, directa ou indirectamente lhes confirmam a maioria dos direitos de voto nas instituições de crédito referidas na alínea b);

g) As sociedades gestoras de participações sociais no sector dos seguros e as sociedades gestoras de participação de seguros mistas;

h) Os fundos de pensões;

i) As empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a € 50 000 000, ou um ativo líquido total superior a € 300 000 000

- Quando os honorários totais recebidos de uma entidade de interesse público em cada um dos três últimos exercícios financeiros consecutivos **forem superiores a 15 % dos honorários totais** recebidos pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas que realiza a revisão legal das contas, em cada um desses exercícios financeiros, o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas informa desse facto o órgão de fiscalização da entidade auditada e analisa com este as ameaças à sua independência e as salvaguardas aplicadas para mitigar essas ameaças.

- Incompatibilidades em geral (artigo 88.º)
 - A profissão de revisor oficial de contas é incompatível com **qualquer outra que possa implicar a diminuição da independência, do prestígio ou da dignidade** da mesma ou ofenda outros princípios de ética e deontologia profissional.

- Incompatibilidades específicas (artigo 89.º)
 - **Não pode exercer funções de revisão** ou auditoria às contas numa empresa ou outra entidade o revisor oficial de contas que exerça, nela, em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, funções de administração, gestão, direcção ou gerência.
 - **Não pode ainda exercer funções de revisão** ou auditoria às contas numa empresa ou outra entidade o revisor oficial de contas que:
 - a) Tiver, ou cujo cônjuge, pessoa com quem viva em união de facto ou parentes em linha recta tiverem, participação, de forma directa ou indirecta, no capital social da mesma;
 - b) Tiver o cônjuge, pessoa com quem viva em união de facto ou qualquer parente ou afim na linha recta ou até ao 3.º grau, inclusive, na linha colateral, nela, ou em qualquer sociedade

que com ela se encontre em relação de domínio ou de grupo, exercendo funções de membro de órgãos de administração, gestão, direcção ou gerência

c) Nela prestar serviços remunerados que ponham em causa a sua independência profissional;

d) Exercer numa concorrente funções que não sejam as previstas no Estatuto da OROC, salvo concordância das empresas ou outras entidades em causa;

e) Nela, ou em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, tenha exercido nos últimos três anos funções de membro dos seus órgãos de administração ou, tratando-se de entidade de interesse público, como membro do órgão de fiscalização.

- Impedimentos (artigo 91.º)
 - Os revisores oficiais de contas que **não exerçam a sua actividade em regime de dedicação exclusiva** estão **impedidos** de:
 - a) Exercer funções de revisão ou de auditoria às contas em entidades de interesse público;
 - b) Cumular o exercício de funções de revisão ou de auditoria às contas, por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, com carácter continuado:
 - i) Em mais de 10 empresas ou entidades; e
 - ii) Em empresas ou entidades que, no seu conjunto, apresentem indicadores que ultrapassem os quintuplos de dois dos limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais.
- Impedimentos em entidades de interesse público (artigo 77.º)
 - Ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas que realize a revisão legal das contas de uma **entidade de interesse público é proibida a prestação directa ou indirecta à entidade auditada**, à sua empresa -

mãe ou às entidades sob o seu controlo na União Europeia de quaisquer dos seguintes serviços distintos da auditoria:

- a) Serviços de assessoria fiscal
- b) Os serviços que envolvam qualquer participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada;
- c) A elaboração e lançamento de registos contabilísticos e de contas;
- d) Os serviços de processamento de salários;
- e) A conceição e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e ou o controlo da informação financeira ou a concepção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação;
- f) Os serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços actuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos;
- h) Os serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada, etc.

- No Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

A Lei n.º 148/2015 de 9 de Setembro consagrou o novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, tendo produzido profunda alteração no enquadramento jurídico da profissão de auditor no nosso País. Esta nova legislação transpõe para o direito nacional a Directiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, que altera a Directiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, 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, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público.

- Fiscalização das entidades de interesse público (artigo 3.º)
 - Sem prejuízo dos demais deveres legais, contratuais e estatutários que lhe sejam imputáveis, o **órgão de fiscalização (Conselho Fiscal, Comissão de Auditoria) das entidades de interesse público tem o dever de verificar e acompanhar a independência do revisor oficial de contas** ou da sociedade de revisores oficiais de contas e, em especial, verificar a adequação e aprovar a prestação de outros serviços, para além dos serviços de auditoria

- Comunicações do ROC ao órgão de fiscalização das entidades de interesse público (artigo 24.º)
 - Os ROC ou as SROC que realizem auditoria às contas de **entidades de interesse público** devem:
 - a) Confirmar anualmente por escrito ao órgão de fiscalização da entidade auditada que os seus sócios, bem como os dirigentes de topo e os dirigentes que executam a revisão legal de contas são independentes relativamente à mesma;
 - b) Comunicar anualmente ao órgão de fiscalização da entidade auditada todos os serviços distintos de auditoria prestados à mesma, sem prejuízo de tais serviços estarem sujeitos a aprovação prévia pelo mesmo; e
 - c) Examinar com o órgão de fiscalização da entidade auditada as ameaças à sua independência e as salvaguardas aplicadas para atenuar essas ameaças, documentadas nos termos da alínea b) do artigo 73.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

- No Código das Sociedades Comerciais

No Código das Sociedades Comerciais existem também diversas disposições visando garantir a independência do exercício da profissão de auditor, mesmo em entidades que não sejam consideradas de interesse público. De entre elas, salientam-se as seguintes:

- Incompatibilidades (artigo 414.º-A)

Não podem ser eleitos ou designados membros do conselho fiscal, fiscal único ou revisor oficial de contas:

- Os beneficiários de vantagens particulares da própria sociedade;
- Os que exercem funções de administração na própria sociedade;
- Os membros dos órgãos de administração de sociedade que se encontrem em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada;
- O sócio de sociedade em nome colectivo que se encontre em relação de domínio com a sociedade fiscalizada;
- Os que, de modo directo ou indirecto, prestem serviços ou estabeleçam relação comercial significativa com a sociedade fiscalizada ou sociedade que com esta se encontre em relação de domínio ou de grupo;
- Os que exerçam funções em empresa concorrente e que actuem em representação ou por conta desta ou que por qualquer outra forma estejam vinculados a interesses da empresa concorrente;
- Os cônjuges, parentes e afins na linha recta e até ao 3.º grau, inclusive, na linha colateral, de pessoas impedidas por força do disposto nas alíneas a), b), c), d) e f), bem como os cônjuges das pessoas abrangidas pelo disposto na alínea e);
- Os que exerçam funções de administração ou de fiscalização em cinco sociedades, exceptuando as sociedades de advogados, as sociedades de revisores oficiais de contas e os revisores oficiais de contas, aplicando-se a estes o regime

do artigo 76.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro;

- Os revisores oficiais de contas em relação aos quais se verifiquem outras incompatibilidades previstas na respectiva legislação;
- Os interditos, os inabilitados, os insolventes, os falidos e os condenados a pena que implique a inibição, ainda que temporária, do exercício de funções públicas.

- Poderes do fiscal único e dos membros do conselho fiscal (artigo 421.º)

Para o desempenho das suas funções, pode o revisor oficial de contas:

- Obter da administração a apresentação, para exame e verificação, dos livros, registos e documentos da sociedade, bem como verificar as existências de qualquer classe de valores, designadamente dinheiro, títulos e mercadorias;
- Obter da administração ou de qualquer dos administradores informações ou esclarecimentos sobre o curso das operações ou actividades da sociedade ou sobre qualquer dos seus negócios;
- Obter de terceiros que tenham realizado operações por conta da sociedade as informações de que careçam para o conveniente esclarecimento de tais operações;
- Assistir às reuniões da administração, sempre que o entendam conveniente.
- O acima disposto não abrange a comunicação de documentos ou contratos detidos por terceiros, salvo se for judicialmente autorizada ou solicitada pelo revisor oficial de contas, no uso dos poderes que lhe são conferidos pela legislação que rege a sua actividade. Ao direito conferido pela mesma alínea não pode ser oposto segredo profissional que não pudesse ser também oposto à administração da sociedade.

- Sanção do mercado

A reputação é o principal activo de uma sociedade de auditoria/SROC (vide o caso *Arthur Andersen* em 2001, que cessou a sua actividade na sequência do caso ENRON), pelo que se o revisor oficial de contas transige em matéria de independência, a qualidade do seu trabalho ressentir-se-á e o mercado, a curto ou a médio prazo, rejeitá-lo-á.

- Acção das associações profissionais e das recém-criadas entidades de supervisão públicas

As associações profissionais têm tido até ao presente a responsabilidade pela emissão e acompanhamento do cumprimento dos Códigos de Ética e Deontologia e pela garantia de qualidade do trabalho desenvolvido pelos profissionais de auditoria. Nos últimos anos têm vindo a ser criados em muitos países (incluindo Portugal) sistemas de supervisão pública dos revisores oficiais de contas, constituindo o acesso á profissão, a formação, a independência e a qualidade do trabalho dos auditores as principais prioridades destas recém-criadas entidades (CMVM, em Portugal).

Normas sobre controlo de qualidade

O controlo de qualidade dos auditores exerce-se em dois planos:

- **Externo**, isto é, a cargo de entidade exterior ao auditor - tal como associações profissionais de auditores (*inter pares*) ou entidades públicas independentes - e visam assegurar a aplicação das normas técnicas,

deontológicas e de controlo de qualidade requerida aos auditores para satisfação do interesse público associado ao exercício desta actividade

- **Interno**, ou seja, a cargo de cada auditor/sociedade de revisores oficiais de contas, e tem como objectivo assegurar, em cada uma destas entidades, o cumprimento das exigências normativas da profissão, contribuindo para a sua defesa e reputação profissional

- Controlo de qualidade externo

Na sequência da aprovação do novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (Lei n.º 148/2015 de 9 de Setembro), a que já anteriormente fizemos abundante referência, **foi criado em Portugal, por força da transposição e aplicação de normas comunitárias¹⁰, um modelo de controlo de qualidade externo** e impostas regras de controlo de qualidade interno que produzirão alterações profundas na profissão de auditor no nosso País, cujo alcance ainda não é possível prever.

- Autoridade nacional de supervisão de auditoria (artº 4º do RJSA)

A Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) é a autoridade nacional de supervisão de auditoria,

¹⁰ 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 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas 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 de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão n.º 2005/909/CE da Comissão

designadamente em toda a matéria relacionada com a auditoria às entidades de interesse público tratada no Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014.

No âmbito das suas atribuições de supervisão de auditoria, a CMVM

- **exerce o controlo de qualidade sobre os ROC, SROC e auditores e entidades de auditoria de países terceiros** que auditem entidades de interesse público
 - **supervisiona e avalia o sistema de controlo de qualidade** realizado pela OROC sobre os demais ROC e SROC.
 - efectua as inspecções necessárias para evitar e corrigir os casos de exercício incorrecto da actividade de auditoria.
- **Atribuições da OROC no âmbito do controlo de qualidade (alínea b) do artº 6º e art.ºs 69º e 80º do Estatuto da OROC)**

Segundo o artº. 6.º do seu Estatuto, são atribuições da OROC, “sem prejuízo das competências de supervisão pública legalmente atribuídas à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários”, entre outras:

- Regular o acesso e o exercício da profissão em todo o território nacional;
- Supervisionar a actividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor e nos termos previstos no artigo 4.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, incluindo em

matéria de **controlo de qualidade e de inspecções de auditores que não realizem revisão legal das contas de entidades de interesse público**, desde que estas últimas não decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira;

Em Portugal a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas implantou há duas décadas um sistema de controlo de qualidade *inter pares* (sem paralelo com o que sucede nas restantes profissões liberais no País), ao qual estavam sujeitos todos os Revisores Oficiais de Contas e que incidia anualmente sobre um conjunto de profissionais seleccionados através de sorteio público. Este controlo de qualidade era realizado por Revisores Oficiais de Contas designados para o efeito pela OROC e consistia no exame à documentação conservada pelo ROC/auditor para comprovar o trabalho realizado e fundamentar a opinião que expressou.

O novo enquadramento legal da supervisão de auditoria **subtrai à OROC o controlo de qualidade externo no caso da auditoria às Entidades de Interesse Público**, restando-lhe assim as restantes situações em que intervêm os Revisores Oficiais de Contas.

- Controlo de qualidade interno

Conforme determinação da OROC, em matéria de **controlo de qualidade interno** a generalidade dos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas portuguesas estão obrigados a observar a **norma internacional de controlo**

de qualidade do IFAC (ISQC 1 (Redrafted), Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements).

O artº 80º do Estatuto da OROC, introduzido nesta última alteração legislativa, contém um conjunto específico de **requisitos de controlo interno a satisfazer pelos revisores oficiais de contas que exerçam as suas funções nas denominadas Entidades de Interesse Público.** Dada a extensão do articulado em causa, em anexo, reproduzimos o teor desta disposição legal.

- Outras normas sobre controlo de qualidade

- *E.U.A.:*

Até à aprovação do *Sarbanes-Oxley Act*, o controlo de qualidade dos CPA consistia numa *Peer review*, (inspecção a um auditor realizada por outro).

Presentemente, os CPA registados na SEC estão sujeitos a controlo de qualidade da responsabilidade do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*

Perguntas de escolha múltipla

1. Para assegurar o exercício independente da profissão de ROC em Portugal
 - a. são suficientes as normas com essa finalidade que estão consagradas em diversos diplomas legais
 - b. é suficiente a observância do Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas
 - c. é necessário o constante aperfeiçoamento dos dispositivos referidos em 5.1 e 5.2 e uma efectiva aplicação dos mesmos

2. A sociedade de revisores oficiais de contas Mendes e Costa está a terminar o seu mandato de 3 anos como revisor oficial de contas da sociedade Alfa SA, que tem acções cotadas na Lisbon Euronext, tendo sido convidada pela Comissão de Auditoria a renovar o seu contrato por mais um mandato. A Mendes e Costa considera que dispõe dos meios e a competência necessários à aceitação do convite
 - a. pelo que vai aceitá-lo e renovar o seu mandato por mais 3 anos
 - b. mas não o pode aceitar, porque nas sociedades com acções cotadas em bolsa os revisores oficiais de contas só podem exercer a sua actividade durante um mandato, após o que se deve proceder à rotação do auditor
 - c. mas não o pode aceitar, porque a nova legislação sobre a supervisão de auditoria em Portugal só permite às “big four” ser auditor em sociedades com acções cotadas em bolsa.

ACESSO À PROFISSÃO DE AUDITOR (REVISOR OFICIAL DE CONTAS)

Por a auditoria ser considerada uma actividade de interesse público, o seu exercício está normalmente condicionado por legislação destinada a garantir a qualificação técnica dos respectivos profissionais, e a independência com que o trabalho é realizado e assegurar a qualidade do serviço prestado.

O acesso à profissão de auditor, no nosso país, tal como na generalidade dos Estados-membros da União Europeia e nos restantes países desenvolvidos, está sujeito a diversos requisitos, de entre os quais se salientam:

- Obrigatoriedade de inscrição na designada «lista dos revisores oficiais de contas» preparada pela OROC (nº 1 do artº 147º do EOROC)

Para esse efeito, os candidatos a Revisor Oficial de Contas deverão:

- a) Apresentar idoneidade e qualificação profissional adequadas para o exercício da profissão;
- b) Estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos;
- c) Ser titular de um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor, ou de um grau académico superior estrangeiro que tenha sido declarado equivalente a um daqueles graus ou reconhecido como produzindo os efeitos de um daqueles graus;
- d) Realizar com aproveitamento o **exame de admissão** à Ordem;
- e) Realizar com aproveitamento, após a realização também com aproveitamento do exame, um **estágio profissional de três anos**, com o mínimo de 700 horas anuais,

Podem ser inscritos na lista dos Revisores Oficiais de Contas **estrangeiros, não nacionais de estados-membros**

da União Europeia, que satisfaçam as seguintes condições:

- a) Estejam inscritos e com plenos direitos de exercício da profissão em organismo do respectivo país, reconhecido pela Internacional Federativo o Accountants (IFAC);
- b) Façam prova da residência em Portugal há pelo menos três anos;
- c) Sejam aprovados nos módulos de direito e fiscalidade, tal como definidos na prova de exame para acesso a revisor oficial de contas.

Podem exercer ainda a profissão de revisor oficial de contas as **pessoas autorizadas para o exercício da profissão em qualquer dos demais Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu**, devendo para o efeito realizar uma prova de aptidão em língua portuguesa, incidindo obrigatoriamente sobre as matérias jurídicas, incluindo de fiscalidade, que integram o programa do exame de acesso à profissão. (art.º 177.º do EOROC).

- prévio registo junto da CMVM dos revisores oficiais de contas, sociedades de revisores oficiais de contas, auditores e entidades de auditoria de Estados membros e estrangeiros inscritos na Ordem (nº 3 do artº 147º do EOROC e artºs 15º e 16º do RJSA)

As entidades de auditoria aprovadas em **qualquer Estado membro** podem ser registadas na CMVM e efectuar revisões legais ou voluntárias de contas em Portugal, desde que:

- a) O sócio principal que realiza a revisão legal ou voluntária de contas em seu nome seja um ROC;
- b) Estejam inscritas na OROC.

Os auditores e entidades de auditoria de **países terceiros** que apresentem relatório de auditoria das contas individuais ou consolidadas de uma entidade com sede fora da União Europeia e com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado em Portugal, **podem ser registados na CMVM**, desde que satisfaçam certos requisitos previstos no RJSA

ANEXO 1

International Standard on Auditing (ISA)

ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing* (Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria)

ISA 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements* (Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria)

ISA 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements* (Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras)

ISA 230, *Audit Documentation* (Documentação de Auditoria)

ISA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements* (As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras)

ISA 250, *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* (Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras)

ISA 260, *Communication with Those Charged with Governance* (Comunicação com os Encarregados da Governança)

ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management* (Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governança e à Gerência)

ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements* (Auditoria de Demonstrações Financeiras)

ISA 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* (Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente)

- ISA 320, *Materiality in Planning and Performing an Audit* (A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria)
- ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks* (As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados)
- ISA 402, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization* (Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços)
- ISA 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* (Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria)
- ISA 500, *Audit Evidence* (Prova de Auditoria)
- ISA 501, *Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items* (Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados)
- ISA 505, *External Confirmations* (Confirmações Externas)
- ISA 510, *Initial Audit Engagements - Opening Balances* (Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura)
- ISA 520, *Analytical Procedures* (Procedimentos Analíticos)
- ISA 530, *Audit Sampling* (Amostragem de Auditoria)
- ISA 540, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures* (Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respectivas Divulgações)
- ISA 550, *Related Parties* (Partes Relacionados)
- ISA 560, *Subsequent Events* (Acontecimentos Subsequentes)
- ISA 570, *Going Concern* (Continuidade)
- ISA 580, *Written Representations* (Declarações Escritas)
- ISA 600, *Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)* (Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente))

- ISA 610, *Using the Work of Internal Auditors* (Usar o Trabalho de Auditores Internos)
- ISA 620, *Using the Work of an Auditor's Expert* (Usar o Trabalho de um Perito do Auditor)
- ISA 700, *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* (Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras)
- ISA 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report* (Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente)
- ISA 705, *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report* (Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente)
- ISA 706, *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report* (Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente)
- ISA 710, *Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements* (Informação Comparativa - Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas)
- ISA 720, *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements* (As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas)
- ISA 800, *Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks* (Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial)
- ISA 805, *Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* (Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira)
- ISA 810, *Engagements to Report on Summary Financial Statements* (Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas)

ANEXO 2

Artigo 80º do Estatuto da OROC
requisitos de controlo interno a satisfazer pelos revisores
oficiais de contas que exerçam as suas funções nas
denominadas Entidades de Interesse Público:

“1 — Antes da emissão da certificação legal de contas de uma entidade de interesse público e do correspondente relatório adicional dirigido ao órgão de fiscalização, é realizado um controlo de qualidade interno do trabalho, para avaliar se o revisor oficial de contas ou o sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas poderia, de forma razoável, ter formado a opinião e formulado as conclusões expressas nos projectos desses documentos.

2 — O controlo de qualidade interno é efectuado por:

- a) Um revisor oficial de contas, não envolvido na execução da revisão legal das contas a que respeita o controlo;
- b) Um outro revisor oficial de contas exterior à sociedade de revisores oficiais de contas, caso a revisão legal das contas seja realizada por uma sociedade de revisores oficiais de contas cujos revisores oficiais de contas tenham estado, na sua totalidade, envolvidos na realização da revisão legal das contas;
- c) Um outro revisor oficial de contas, caso a revisão legal das contas seja efectuada por um revisor oficial de contas a título individual.

3 — A divulgação de documentos ou de informações ao revisor oficial de contas responsável pelo controlo de qualidade interno referido no n.º 1 não constitui violação do segredo profissional, mas vinculam o destinatário a tal segredo.

4 — Quando procede à revisão, o revisor oficial de contas responsável pelo controlo de qualidade interno regista, pelo menos, os seguintes elementos:

a) As informações orais e escritas prestadas pelo revisor oficial de contas ou pelo sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas para sustentar os juízos significativos e os principais resultados dos procedimentos de auditoria realizados, bem como as respectivas conclusões, independentemente de terem sido ou não por si solicitadas;

b) As opiniões do revisor oficial de contas ou do sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas, conforme expressas nos projectos de certificação legal de contas e de relatório adicional dirigido ao órgão de fiscalização.

5 — A revisão de controlo de qualidade inclui uma avaliação, pelo menos, dos seguintes elementos:

a) Da independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas em relação à entidade auditada;

b) Os riscos significativos que sejam relevantes para a revisão legal das contas e que tenham sido identificados pelo revisor oficial de contas ou pelo sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas durante a realização da revisão legal das contas e as medidas que tomou para gerir adequadamente esses riscos;

c) A fundamentação do revisor oficial de contas ou do sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas, nomeadamente no que respeita ao nível da materialidade e aos riscos significativos referidos na alínea b);

d) Qualquer pedido de parecer a peritos externos e o seu impacto no trabalho realizado;

e) A natureza e o âmbito das distorções das contas, corrigidas e não corrigidas, que foram identificadas durante a execução da auditoria;

f) Os assuntos debatidos com os órgãos de fiscalização e de administração da entidade auditada;

g) Os assuntos debatidos com as autoridades competentes e, se aplicável, com outras entidades;

h) Se os documentos e as informações do arquivo de auditoria seleccionados para análise pelo revisor oficial de contas do controlo de qualidade interno sustentam a opinião do revisor oficial de contas ou do sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas, conforme expressa nos projectos de certificação legal de contas e de relatório adicional dirigido ao órgão de fiscalização.

6 — O revisor oficial de contas responsável pelo controlo interno debate os resultados da sua revisão com o revisor oficial de contas ou com o sócio principal da sociedade de revisores oficiais de contas, devendo esta estabelecer procedimentos para resolver qualquer divergência entre o sócio principal e o revisor oficial de contas que realizou o controlo de qualidade interno.

7 — O revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas e o revisor oficial de contas responsável pelo controlo mantêm um registo dos resultados do controlo de qualidade interno, juntamente com as considerações subjacentes a esses resultados.”