



AUDITORIA

2. A Auditoria e o contexto normativo que a envolve

- 2.1. Referenciais de relato financeiro 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)

A AUDITORIA E O CONTEXTO NORMATIVO QUE A ENVOLVE

A auditoria, dado o interesse público que lhe é inerente, desenvolve-se num contexto normativo muito vasto, o qual abrange não só o modo como deve ser realizada (**normas técnicas de auditoria, normas contabilísticas, normas de controlo de qualidade**), mas também aspectos **deontológicos, disciplinares e formativos** que lhe são essenciais. Em Portugal¹ tem sido a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que, por outorga do Estado português, tem aprovado e imposto a aplicação destas normas no exercício profissional da actividade de auditor, ou como está consagrado legalmente no nosso País, de Revisor Oficial de Contas. A partir de 2016², sem prejuízo das competências legais mantidas pela OROC, o Estado atribuiu à CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) a supervisão pública da auditoria, o que eventualmente irá produzir alterações nos normativos da OROC ainda em vigor.

Referenciais de relato financeiro aplicáveis e sua importância para a Auditoria

Em Portugal, no passado, isto é, até à aprovação em 2016 pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas do *Guia de Aplicação Técnica nº 1*, a opinião do auditor/ROC continha uma expressão que deixará de ser utilizada nas Certificações Legais das Contas a emitir futuramente: “princípios contabilísticos geralmente aceites” (PCGA). Esta frase, cunhada internacionalmente³ por contabilistas e auditores e igualmente

¹ Excepto no tocante às normas de contabilidade, da responsabilidade da CNC - Comissão de Normalização Contabilística

² Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, com efeitos a partir de 2016

³ *generally accepted accounting principles (GAAP)*

consagrada no nosso País⁴, significa as regras de natureza técnica - estabelecidas por uma entidade legal e/ou profissionalmente reconhecida, normalmente numa base territorial - que devem ser observadas na relevação contabilística e preparação de demonstrações financeiras, para que estas apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira e os resultados das operações das entidades/empresas a que respeitam. Esta designação ficou a dever-se ao facto destas regras contabilísticas terem sido estabelecidas ao longo dos tempos, no Reino Unido e nos E. U. A., não por imposição governamental, mas pelos próprios contabilistas e auditores, normalmente através das suas associações profissionais.

Até 2016:

Extracto de uma Certificação Legal das Contas, de acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC que vigoraram até 2016

(...)

Opinião

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da *Sociedade Xxxx Xxxxxx, S.A.* em 31 de dezembro de 2015, o resultado das suas operações, as alterações nos capitais próprios e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, **em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.**

(...)

O *Guia de Aplicação Técnica nº 1* da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que entrou em vigor em 2016, modificou a tradição seguida nesta matéria, tendo passado a impor a especificação na Certificação Legal das Contas do **referencial contabilístico aplicável** na elaboração das DF auditadas, isto é, em vez de “em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites” passará a constar, “de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística” ou “de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”.

Após 2016:

Extracto de uma Certificação Legal das Contas de acordo com o *Guia de Aplicação Técnica nº 1 da OROC*, em vigor a partir de 2016

⁴ Vide Certificações Legais de Contas emitidas até 2016 no nosso País

Opinião

(...)

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da *Sociedade Xxx Xxxxxx, S.A.* em 31 de dezembro de 2016 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data **de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.**

(...)

Os referenciais de relato financeiro, normalmente designadas por **normas contabilísticas**, contêm os princípios, métodos, procedimentos, critérios e/ou práticas a observar pelos profissionais da contabilidade na preparação de demonstrações financeiras e são aplicáveis apenas na área de influência da autoridade normalizadora, normalmente um estado soberano. Não existe um único referencial de relato financeiro no mundo. Na actualidade, cada Estado ainda adopta os seus próprios referenciais de relato financeiro, embora exista uma **tendência mundial** no sentido da convergência com os de raiz anglo-saxónica, a qual saiu reforçada, em 2005, com a adopção pela União Europeia das Normas Internacionais de Relato Financeiro do IASB na preparação das demonstrações financeiras consolidadas das sociedades cotadas nos seus diferentes estados-membros.

Os referenciais de relato financeiro constituem o **padrão de qualidade** a que recorrem os auditores para fundamentar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras auditadas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa das entidades a que respeitam.

- Se o auditor obtem prova de que, na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa **foi observado o referencial de relato financeiro aplicável**, emite a seguinte

⇒ **Opinião:**

“As demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da Empresa X em xx/xx/xx e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano

findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.”

- Se o auditor obtem prova de que, na elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa, não foi observado, em determinadas situações, o referencial de relato financeiro aplicável, emite a seguinte

⇒ **Opinião:** “excepto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para a opinião com reservas”, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da Empresa X em xx/xx/xx e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.”

Os diferentes referenciais de relato financeiro existentes a nível mundial e a procura da harmonização contabilística

⇒ Até à década de 90 do século XX

- **Financiamento das empresas ocorria nos mercados (bolsas) nacionais**
 - Empresas norte-americanas: New York
 - Empresas inglesas: Londres
 - Empresas alemãs: Frankfurt
 - Empresas francesas: Paris

Cada mercado tinha as suas exigências de informação próprias:

Regras de informação financeira exigidas em New York ≠
≠ regras de informação financeira de Londres, Frankfurt, etc.

Regras contabilísticas aplicáveis às sociedades cotadas:

- na New York Stock Exchange (NYSE):
USGAAP (FASB - *Statements of the Financial Accounting Standards Board*)
- na bolsa de Londres:
UKGAAP
- na bolsa de Frankfurt:
Princípios contabilísticos contidos no Código Comercial alemão (*Handelsgesetzbuch*)
- na bolsa de Paris:
Plan Comptable Général
- na bolsa de Lisboa:
Plano Oficial de Contabilidade (POC)

⇒ A partir da década de 90 do século XX

- **Globalização:** mercados (bolsas) nacionais não são suficientes para o financiamento das empresas europeias

Empresas de todo o mundo ⇒ recurso à maior bolsa de valores mundial: New York Stock Exchange

Paradoxos da falta de harmonização contabilística mundial

Primeira grande operação de colocação de acções de sociedades europeias na NYSE: 1993 - *Daimler-Benz*, a maior empresa privada alemã à época

Exigência da NYSE para admissão de acções à cotação:

- demonstrações financeiras de acordo com as normas contabilísticas dos E. U. A. (US GAAP)

Daimler-Benz		
Reconciliação do Resultado e Capital Próprio aos US GAAP		
(milhões de DM)		
	Normas contabilísticas	
	Alemãs	US GAAP
Resultado 1993	615	-1.839
Capital Próprio 1993	18.145	26.281

Confusão nos mercados

Falta de confiança nas contas das empresas

**Dificuldade em interpretar/comparar
contas de empresas de países diferentes**

Quais são as melhores normas contabilísticas?



Necessidade da harmonização contabilística internacional

Contributos para o avanço da harmonização contabilística mundial

Não obstante a aproximação entre as diferentes correntes de pensamento contabilístico a que vimos assistindo no decurso do século XXI, até aos dias de hoje não foi possível obter unanimidade mundial em matéria de normas de contabilidade, **continuando a ser aplicável em cada país um referencial de relato financeiro nacional**, como sucede em Portugal com o SNC – Sistema de normalização contabilística.

O International Accounting Standards Board

O IASB é uma organização privada, não lucrativa, com sede em Londres, constituída em 1973 e amplamente reestruturada em 2001 (anteriormente conhecida por *IASC - International Accounting Standards Committee*).

- Objecto

a elaboração, na perspectiva do interesse público, de um conjunto completo de normas contabilísticas de alta qualidade, compreensíveis, aplicáveis e globalmente aceitáveis, e promover e facilitar a sua adoção.⁵

- Responsável pela emissão de:

⁵ “The IFRS Foundation is a not-for-profit, public interest organisation established to develop a single set of high-quality, understandable, enforceable and globally accepted accounting standards—IFRS Standards—and to promote and facilitate adoption of the standards. IFRS Standards are set by the IFRS Foundation’s standard-setting body, the International Accounting Standards Board” (cf. www.ifrs.org)

- **Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro**
(*International Accounting Standards – IAS* -, as primeiras a serem emitidas e que irão sendo substituídas por novas normas que passarão a ser designadas por *IFRS – International Financial Reporting Standards*)
- **Interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade / Interpretações do IFRIC**
(anteriormente da responsabilidade do *Standard Interpretations Committee* e, por isso, conhecidas por SIC, e que passaram a ser emitidas pelo *IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee* e designadas por *IFRIC Interpretations*)

Desde 2002 que o IASB tem vindo a trabalhar conjuntamente com o FASB, responsável pelas normas de contabilidade dos E. U. A., no sentido da convergência entre as normas de ambas as organizações, estando em curso a preparação de novas regras contabilísticas em matérias como reconhecimento do rédito, locações, instrumentos financeiros, etc.. Os resultados entretanto obtidos permitiram que desde 2007 tenha passado a ser aceite pela SEC dos E. U. A. a apresentação de contas elaboradas segundo as normas do IASB por sociedades cotadas na NYSE.

Tem vindo a ser crescente a adopção das normas internacionais de contabilidade do IASB pelas autoridades das principais economias mundiais (G20). A esse propósito recolheu-se no site do IASB a informação referente a 2016 contante da página seguinte:

The following table is a list of the 143 jurisdictions for which profiles are posted as of May 2016. The 119 jurisdictions that require IFRS Standards for all or most domestic publicly accountable entities are highlighted in red. The 12 additional jurisdictions that permit IFRS Standards are shown highlighted in light red.

Algeria	Bulgaria	Germany	Latvia	Oman	St Vincent and the Grenadines
Albania	Cambodia	Ghana	Lesotho	Pakistan	Suriname
Angola	Canada	Greece	Liechtenstein	Palestine	Swaziland
Anguilla	Cayman Islands	Grenada	Lithuania	Panama	Sweden
Antigua and Barbuda	Chile	Guatemala	Luxembourg	Paraguay	Switzerland
Argentina	China	Guinea-Bissau	Macao	Peru	Syria
Armenia	Colombia	Guyana	Macedonia	Philippines	Taiwan
Australia	Costa Rica	Honduras	Madagascar	Poland	Tanzania
Austria	Croatia	Hong Kong	Malaysia	Portugal	Thailand
Azerbaijan	Cyprus	Hungary	Maldives	Qatar	Trinidad and Tobago
Bahamas	Czech Republic	Iceland	Malta	Romania	Turkey
Bahrain	Denmark	India	Mauritius	Russia	Uganda
Bangladesh	Dominica	Indonesia	Mexico	Rwanda	Ukraine
Barbados	Dominican Republic	Iraq	Moldova	Saint Lucia	United Arab Emirates
Belgium	Ecuador	Ireland	Mongolia	Saudi Arabia	United Kingdom
Bolivia	Egypt	Israel	Montserrat	Senegal	United States
Bolivia	El Salvador	Italy	Myanmar	Sierra Leone	Uruguay
Bermuda	Estonia	Jamaica	Nepal	Singapore	Uzbekistan
Bhutan	European Union	Japan	Netherlands	Slovakia	Venezuela
Bolivia	Fiji	Jordan	New Zealand	Slovenia	Vietnam
Bosnia and Herzegovina	Finland	Kenya	Nicaragua	South Africa	Yemen
Botswana	France	Korea (South)	Niger	Spain	Zambia
Brazil	Gambia	Kosovo	Nigeria	Sri Lanka	Zimbabwe
Brunei	Georgia	Kuwait	Norway	St Kitts and Nevis	

During the past year, we posted profiles on the use of IFRS Standards in ten additional jurisdictions—The Gambia, Iran, Kazakhstan, Kuwait, Liberia, Malawi, Montenegro, Namibia, Qatar and Timor-Leste. All but Timor-Leste require IFRS Standards for domestic publicly accountable entities. Timor-Leste permits their use.

We were pleased that, following a comprehensive research effort, Saudi Arabia decided to require IFRS Standards, starting in 2017 for all listed companies and in 2018 for all other publicly accountable entities. Until now, IFRS Standards were required only for financial institutions.

O Financial Accounting Standards Board (FASB)

O FASB é uma organização privada não lucrativa, sediada nos E. U. A., cuja missão consiste no estabelecimento de normas de contabilidade aplicáveis a entidades não governamentais. As normas emitidas pelo FASB estão oficialmente reconhecidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants*, sendo consideradas como os USGAAP.

Tal como referido anteriormente, o FASB tem vindo a trabalhar conjuntamente com o IASB desde 2002 no sentido da convergência entre as normas de ambas as organizações. O programa de convergência continua em execução, encontrando-se em curso a obtenção de um acordo sobre as seguintes matérias: instrumentos financeiros, reconhecimento do rédito, locações, etc..

A União Europeia

Após uma primeira fase (até 1984), em que, mesmo recorrendo a compromissos políticos, foi possível obter a aprovação de duas Directivas sobre contabilidade, auditoria e prestação de contas (a 4ª, a 7ª e a 8ª Directivas), o posterior aperfeiçoamento e aprofundamento desta legislação comunitária tornou-se inviável, o que obrigou a que, **em 2005, o Conselho Europeu tivesse optado por perfilhar as normas internacionais do IASB.**

Mais recentemente a União Europeia aprovou uma nova directiva sobre contabilidade (**Directiva 2013/34/UE**, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013) que introduziu algumas alterações no normativo contabilístico europeu, as quais, embora não causando impacto substancial, constituem, a nosso ver, um retrocesso no processo de harmonização contabilística com o IASB e o FASB.

- **Principal legislação aprovada pela União Europeia sobre contabilidade:**

- **4ª Directiva** (Directiva 78/660/CEE de 25 de julho - 1ª versão: 1978):

estrutura das demonstrações financeiras, valorimetria, auditoria e publicação dos documentos de prestação de contas anuais

- **7ª Directiva** (Directiva 83/349/CEE de 13 de junho - 1ª versão: 1983):

apresentação de contas consolidadas

- Directiva 2001/65/CE de 27 de setembro:

Aceitação do justo valor como critério de mensuração de instrumentos financeiros

- Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (19/7/2002):

Obrigatoriedade da aplicação das normas internacionais do IASB na elaboração das contas consolidadas das sociedades cotadas (a partir de 2005)

- Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de setembro de 2003 (e actos modificativos subsequentes)

Adopção de certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho

- Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro de 2008

Incorporação num único texto das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela EU até à data. A partir de então, sempre que tal se impõe, a Comissão Europeia publica no Jornal Oficial as novas normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, bem como as alterações ocorridas nas normas anteriormente adoptadas.

- Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013

Revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho, simplificando as obrigações anteriormente previstas em matéria de informação financeira às sociedades europeias de pequena dimensão e fixando o tratamento contabilístico de certas operações.

- Incipiência da harmonização contabilística ao nível da União Europeia até 2005

Obstáculos de diferente natureza enfrentados pela EU no processo legislativo:

- Ordem jurídica
- Fiscalidade
- Práticas financeiras
- Cultura

Por forma a ser conseguida a aprovação das Directivas iniciais sobre contabilidade, os textos legais comunitários da União Europeia (à data CEE) previam tratamentos contabilísticos alternativos para diversas situações (por exemplo, para o leasing podia ou não ser aplicado o princípio da substância sobre a forma), podendo os Estados-membros optar pelos da sua preferência, o que impediu que fosse atingida uma verdadeira harmonização contabilística ao nível europeu.

- A aplicação (após 2005) das normas de relato financeiro do IASB na União Europeia

Após a aprovação pela União Europeia do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 cada Estado-membro tomou as medidas destinadas a assegurar o seu cumprimento. Actualmente, pelo menos no que

respeita às contas consolidadas das sociedades cotadas, as normas internacionais de contabilidade do IASB estão em vigor em toda a União Europeia.

Portugal

Em Portugal, até 2004, o referencial de relato financeiro aplicável era o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º. 47/77, de 7 de fevereiro, o qual foi inspirado pelo *Plan Comptable Général* que vigorava em França desde 1947.

O POC original foi objecto de profundas transformações ao longo da sua existência, as principais das quais em resultado de:

- a integração do País na Comunidade Europeia em 1986
- o alinhamento que foi sendo feito com as orientações contabilísticas preconizadas pelo IASB (ao tempo IASC), sobretudo nos últimos anos da sua vigência.

É o caso das seguintes revisões e alterações principais:

- 1989: transposição 4ª Directiva da UE
- 1991: transposição 7ª Directiva da UE
- 1995: transposição de alterações às 4ª e 7ª Directivas da UE
- 1999: aplicação obrigatória da Demonstração de Resultados por funções e do sistema de inventário permanente

Não obstante as modificações operadas no POC ao longo dos anos no sentido de ir de encontro às orientações das normas de

contabilidade internacionais do IASB, o certo é que subsistiam diferenças relevantes entre ambos os sistemas contabilísticos.

Conforme anteriormente referido, após a aprovação pela União Europeia do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, cada Estado-membro tomou as medidas destinadas a assegurar o seu cumprimento. Em Portugal, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, ficou estabelecido que, a partir de 2005, passaria a ser obrigatória a aplicação das Normas internacionais de contabilidade do IASB na elaboração das contas consolidadas das sociedades emitentes de valores mobiliários negociados em bolsa e, ainda, em outros casos específicos, mantendo-se o POC para as restantes situações.

O POC veio a ser revogado posteriormente por força do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho que instituiu o **Sistema de Normalização Contabilística (SNC)**, aplicável no País a partir de 2010.

A nova directiva europeia sobre contabilidade aprovada em 2013 foi transposta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, produzindo diversas alterações no SNC, as quais são de aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2016.

Na actualidade coexistem, portanto, em Portugal dois referenciais de relato financeiro distintos, embora com bastante proximidade em termos de princípios:

- o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e
- as Normas internacionais de contabilidade / relato financeiro do IASB

As normas contabilísticas portuguesas e as normas internacionais de contabilidade do IASB

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

O **Sistema de Normalização Contabilístico (SNC)** foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho⁶, tendo entrado em vigor em 2010. O SNC substituiu o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as Directrizes contabilísticas da CNC, anteriormente vigentes, seguindo de perto as orientações contidas nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB e adoptadas pela União Europeia (UE), e conformando-se também com a Directiva da União Europeia que regula as matérias contabilísticas (Directiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013). O SNC é de aplicação obrigatória em Portugal às seguintes entidades:

- a) Entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico;
- g) Entidades do setor não lucrativo (ESNL).

⁶ Entretanto foram introduzidas alterações ao diploma original através do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de Junho
Auditoria – cap2 – Auditoria e o contexto normativo que a envolve /José Luís Alves da Cunha

Excepções:

a) as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado estão obrigadas a elaborar as demonstrações financeiras **consolidadas** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela UE

b) as entidades, sem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, cujas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das contas, podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras **consolidadas**

⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela UE

c) as entidades que estejam incluídas no âmbito da consolidação referida em a) e as subsidiárias de uma empresa-mãe regida pela legislação de um Estado membro da União Europeia cujas demonstrações financeiras sejam consolidadas podem elaborar as respetivas demonstrações financeiras **individuais** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como adoptadas pela EU, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas

d) as entidades que estejam incluídas no âmbito da consolidação referida em b), podem optar por elaborar as respetivas demonstrações financeiras **individuais** ⇒

⇒ em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** tais como

adoptadas pela EU, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas

e) as entidades do sector financeiro estão sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões e da CMVM relativamente à definição e aplicação das normas contabilísticas aplicáveis às respectivas demonstrações financeiras.

Perguntas de escolha múltipla

Qual a afirmação verdadeira?

- 1. O SNC é obrigatoriamente aplicado na elaboração das contas:**
 - 1.1. de uma Câmara Municipal
 - 1.2. consolidadas de uma Sociedade cotada na Bolsa de Lisboa
 - 1.3. de uma sociedade anónima que não tenha participações noutras empresas nem esteja integrado em nenhum grupo

- 2. A Sociedade X SA é a empresa mãe do Grupo X e as suas ações não estão cotadas em bolsa. Na elaboração das suas contas consolidadas**
 - 2.1. está obrigada a aplicar o SNC
 - 2.2. a aplicação das normas internacionais de contabilidade é facultativa.
 - 2.3. está obrigada a aplicar as normas internacionais de contabilidade

- 3. A Sociedade Y SA é a empresa mãe do Grupo Y, e as suas ações estão cotadas em bolsa. Na elaboração das suas contas consolidadas**
 - 3.1. está obrigada a aplicar o SNC
 - 3.2. a aplicação das normas internacionais de contabilidade é facultativa.
 - 3.3. está obrigada a aplicar as normas internacionais de contabilidade

- 4. As Sociedades Y1 SA e Y2 SA são duas subsidiárias da Sociedade Y SA, referida na pergunta 3. Na elaboração das suas contas individuais, as Sociedades Y1 SA e Y2 SA**
 - 4.1. estão obrigadas a aplicar o referencial contabilístico adoptado pela empresa-mãe Y na consolidação das contas
 - 4.2. estão obrigadas a aplicar o SNC independentemente do referencial contabilístico adotado pela empresa-mãe Y na consolidação das contas
 - 4.3. podem optar por aplicar o SNC ou as normas internacionais de contabilidade.

- 5. As normas internacionais de contabilidade do IASB são obrigatoriamente aplicadas na elaboração das contas consolidadas:**
 - 5.1. de uma sociedade exportadora
 - 5.2. de uma Sociedade emitente de obrigações cotadas na Bolsa de Lisboa
 - 5.3. de uma subsidiária, com sede em Portugal, de uma sociedade francesa não cotada em bolsa

- Componentes do SNC

Autonomamente às *Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro* (NCRF) do SNC foi aprovado um documento designado por *Estrutura Conceptual*, que contém os conceitos base subjacentes à preparação e apresentação de Demonstrações Financeiras e que, em regra, orienta os restantes normativos que integram o SNC

O SNC é composto actualmente pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF)
- Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)
- Código de Contas (CC)
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro para entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL)
- Norma Contabilística para Microentidades (NCME)
- Normas interpretativas (NI)

- Normas supletivas do SNC

Sempre que as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC não contemplem aspectos particulares de natureza contabilística que os preparadores da informação financeira careçam para desenvolver o seu trabalho, devem recorrer **supletivamente**

em primeiro lugar

- Normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ao abrigo do Regulamento (CE) nº 1606/02 do PE e do Conselho, de 19 de julho

em segundo lugar

- Normas internacionais de contabilidade (IAS e IFRS) emitidas pelo IASB e respectivas interpretações (SIC e IFRIC)

- Modelos de Demonstrações Financeiras e códigos de contas

São de aplicação obrigatória para quem está sujeito ao SNC e recomendados para as entidades que se encontrem obrigadas ou tenham a opção de aplicar as normas internacionais de contabilidade adoptadas na EU.

- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

As NCRF seguem de muito perto as normas internacionais de contabilidade do IASB, adoptadas na UE, garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas. De salientar que “o conjunto das NCRF pode não contemplar algumas normas internacionais e as NCRF podem dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações exigidos nas correspondentes normas internacionais, embora garantindo, no essencial, os critérios de reconhecimento e de mensuração contidos nestas normas”⁷ As NCRF são propostas pela CNC e publicadas

⁷ Vide ponto 5.1. do Sistema de Normalização Contabilística

como Avisos no Diário da República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas. Existem actualmente 28 NCRF, a saber:

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO

- 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
- 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa
- 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF
- 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
- 5 - Divulgação de Partes Relacionadas
- 6 - Activos Intangíveis
- 7 - Activos Fixos Tangíveis
- 8 - Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas
- 9 - Locações
- 10 - Custos de Empréstimos Obtidos
- 11 - Propriedades de Investimento
- 12 - Imparidade de Activos
- 13 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas
- 14 - Concentrações de Actividades Empresarias
- 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação
- 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
- 17 - Agricultura
- 18 - Inventários
- 19 - Contratos de Construção
- 20 - Rédito
- 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes
- 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
- 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
- 24 - Acontecimentos Após a Data do Balanço

- 25 - Impostos Sobre o Rendimento
- 26 - Matérias Ambientais
- 27 - Instrumentos Financeiros
- 28 - Benefícios dos Empregados

- **Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)**

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 4.000.000 €
- Volume de negócios líquido: 8.000.000€
- N° médio de empregados: 50

Exceções:

- a) Pequenas entidades que optem pela aplicação do conjunto das NCRF ou pelas normas internacionais de contabilidade
- b) Pequenas entidades que integrem o perímetro de consolidação de uma entidade obrigada a elaborar contas consolidadas, não pode adoptar a NCRF-PE

A NCRF-PE condensa os principais aspectos de reconhecimento e mensuração extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades.

- **Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)**

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que sejam consideradas como “Entidades do setor não

lucrativo” (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma actividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto (associações, fundações, etc.), bem como cooperativas equiparadas a instituições particulares de solidariedade social.

Excepção:

As ESNL que optem pela aplicação do conjunto das NCRF, com as necessárias adaptações, ou pelas normas internacionais de contabilidade.

- Normas Contabilística para Microentidades (NC-ME)

São obrigadas a aplicar esta norma as entidades sujeitas ao SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 350.000 €
- Volume de negócios líquido: 700.000€
- N° médio de empregados: 10

Excepção:

As microentidades que optem pela aplicação do conjunto das NCRF ou pelas normas internacionais de contabilidade.

- Normas Interpretativas (NI)

Sempre que as circunstâncias o justificarem e para esclarecimento e/ou orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram o SNC serão produzidas

Normas Interpretativas (NI). As NI são propostas pela CNC e publicadas como Aviso no Diário da República, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

Existem actualmente as seguintes NI:

- NI 1 - Consolidação - Entidades de Finalidades Especiais
- NI 2 - Uso de Técnicas de Valor Presente Para Mensurar o Valor de Uso

- **Conjunto completo de demonstrações financeiras**

De acordo com o SNC, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

- um balanço;
- uma demonstração dos resultados por naturezas;
- uma demonstração das alterações no capital próprio;
- uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- um anexo.

A demonstração dos resultados por funções é facultativa.

Excepções:

a) Entidades do sector não lucrativo:

- um balanço;
- uma demonstração dos resultados por naturezas;
- uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais;
- uma demonstração dos fluxos de caixa; e
- um anexo.

b) Pequenas entidades:

- um balanço (modelo reduzido);
- uma demonstração dos resultados por naturezas (modelo reduzido); e
- anexo (modelo reduzido).

c) Microentidades:

- um balanço (modelo reduzido);
- uma demonstração dos resultados por naturezas (modelo reduzido); e
- informações diversas previstas no n.º 4 do art.º 11º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho.

- **Contas consolidadas**

Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, ou seja, as sociedades controladas pela primeira, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas.

Excepções:

a) Empresa-mãe de um pequeno grupo, entendendo-se, como tal o que, em base consolidada, não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

- Total de balanço: 6.000.000 €
- Volume de negócios líquido: 12.000.000€
- Nº médio de empregados: 50;

- b) empresa-mãe sujeita ao direito nacional que seja subsidiária de uma empresa-mãe que consolide as suas contas em outro estado-membro da UE e satisfaça certas condições fixadas nos n.ºs 3 e 4 do art.º 7º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 2 de junho;
- c) empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, que apenas possua subsidiárias que não sejam materialmente relevantes para que as demonstrações financeiras reflitam verdadeira e apropriadamente a posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, tanto individualmente quanto no seu conjunto;
- d) empresa-mãe, incluindo uma entidade de interesse público, em que todas as suas subsidiárias possam ser excluídas da consolidação nos termos do n.º 3 do art.º 8º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 2 de junho ⁸.

Outras normas contabilísticas portuguesas

- Plano de contas para as instituições financeiras e seguradoras

De salientar que as entidades sujeitas a supervisão por parte do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da CMVM (fundos de Investimento, etc.) aplicam planos específicos aprovados pelos supervisores. No caso dos bancos as contas individuais são actualmente preparadas de acordo

8 - Uma entidade pode também ser excluída da consolidação sempre que: a) Restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade; b) As partes de capital desta entidade tenham sido adquiridas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior, e enquanto se mantenhm classificadas como detidas para venda

como as *Normas de Contabilidade Ajustadas* (NCA) estabelecidas pelo Banco de Portugal. Estas normas correspondem, com poucas exceções (carteira de crédito, pensões), às Normas Internacionais de Relato Financeiro adotadas pela União Europeia.

As contas consolidadas das instituições bancárias são elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro adotadas pela União Europeia

No tocante aos seguros, também é de aplicação obrigatória na elaboração das contas individuais o Plano de Contas para as Empresas de Seguros (“PCES 07”), emitido pelo Instituto de Seguros de Portugal em 2007, o qual se baseia nas normas Internacionais de Relato Financeiro adotadas pela União Europeia, com exceção da IFRS 4 - Contratos de Seguro.

As contas consolidadas das empresas seguradoras são elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro adotadas pela União Europeia

- Planos de contas para o sector público administrativo

Até 2015, no sector público não empresarial existiram vários planos contabilísticos próprios, todos eles inspirados no antigo POC, tais como:

- Administração pública central não sujeita a planos específicos - POCP (Decreto-Lei nº 232/97, de 3/9);
- Autarquias locais - POCAL (Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro);
- Entidades públicas do sector da educação - POC-Educação (Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro)

- Entidades públicas do sector da saúde - POC-MS (Portaria nº 898/2000, de 28 de setembro), etc.

Entretanto, em 2015 foi aprovado o **SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas** ⁹, que se destina a substituir todos aqueles planos sectoriais, o qual deveria estar a ser aplicado a partir de 2017, mas cuja implantação está a registar atraso.

As Normas Internacionais de Contabilidade do IASB

As normas de contabilidade com mais amplo reconhecimento internacional são as elaboradas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, organização privada independente, com sede em Londres, constituída em 1973 e amplamente reestruturada em 2001. Pela sua própria origem e natureza, a aplicação destas normas só é obrigatória nos países que optarem em tal sentido.

Em 2017 as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB em vigor eram as seguintes:

- *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)* – embora não se tratando de uma norma de

⁹ aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro

contabilidade constitui um documento essencial para a aplicação das normas propriamente ditas

- 41 Normas Internacionais¹⁰ (25 IAS e 16 IFRS)
- 19 Interpretações das Normas Internacionais (6 SIC e 13 IFRIC Interpretations)

Encontram-se em fase de revisão diversas IAS

Normas Internacionais de Contabilidade do IASB 2017

The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010

IFRS – International Financial Reporting Standards

IFRS 1 <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	2003
IFRS 2 <i>Share-based Payment</i>	2004
IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	2004
IFRS 4 <i>Insurance Contracts*</i>	2004
IFRS 5 <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	2004
IFRS 6 <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>	2006
IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	2005
IFRS 8 <i>Operating Segments</i>	2006
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	2014
IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>	2011
IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>	2011
IFRS 12 <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>	2011
IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>	2011
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	2014
IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	2014
IFRS 16 <i>Leases</i>	2016
IFRS 17 <i>Insurance Contracts (to be issued in the second quarter of 2017)</i>	2017

IAS – International Accounting Standards

IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	2003
IAS 2 <i>Inventories</i>	2003
IAS 7 <i>Statement of Cash Flows</i>	1992
IAS 8 <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	2003
IAS 10 <i>Events after the Reporting Period</i>	2003
IAS 11 <i>Construction Contracts**</i>	1993
IAS 12 <i>Income Taxes</i>	1996
IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>	2003
IAS 17 <i>Leases***</i>	2003
IAS 18 <i>Revenue**</i>	1993

¹⁰ *International Accounting Standards – IAS* -, as quais estão a ser revistas e passarão a ser designadas por *IFRS – International Financial Reporting Standards* à medida que forem sendo substituídas

IAS 19 <i>Employee Benefits</i>	2004
IAS 20 <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	2008
IAS 21 <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	2003
IAS 23 <i>Borrowing Costs</i>	2007
IAS 24 <i>Related Party Disclosures</i>	2003
IAS 26 <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>	1987
IAS 27 <i>Separate Financial Statements</i>	2003
IAS 28 <i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>	2011
IAS 29 <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	2008
IAS 32 <i>Financial Instruments: Presentation</i>	2003
IAS 33 <i>Earnings per Share</i>	2003
IAS 34 <i>Interim Financial Reporting</i>	1998
IAS 36 <i>Impairment of Assets</i>	2004
IAS 37 <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	1998
IAS 38 <i>Intangible Assets</i>	2004
IAS 39 <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement****</i>	2003
IAS 40 <i>Investment Property</i>	2003
IAS 41 <i>Agriculture</i>	2008

IFRIC Interpretations

IFRIC 1 <i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>	2004
IFRIC 2 <i>Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments</i>	2004
IFRIC 4 <i>Determining whether an Arrangement contains a Lease***</i>	2004
IFRIC 5 <i>Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>	2004
IFRIC 6 <i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment</i>	2005
IFRIC 7 <i>Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	2005
IFRIC 10 <i>Interim Financial Reporting and Impairment</i>	2006
IFRIC 12 <i>Service Concession Arrangements</i>	2006
IFRIC 13 <i>Customer Loyalty Programmes**</i>	2007
IFRIC 14 <i>IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>	2007
IFRIC 15 <i>Agreements for the Construction of Real Estate**</i>	2008
IFRIC 16 <i>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>	2008
IFRIC 17 <i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>	2008
IFRIC 18 <i>Transfers of Assets from Customers**</i>	2009
IFRIC 19 <i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>	2009
IFRIC 20 <i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	2011
IFRIC 21 <i>Levies</i>	2013

SIC

SIC-7 <i>Introduction of the Euro</i>	1998
---------------------------------------	------

<i>SIC-10 Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities</i>	1998
<i>SIC-15 Operating Leases—Incentives***</i>	1999
<i>SIC-25 Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders</i>	2000
<i>SIC-27 Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease***</i>	2000
<i>SIC-29 Service Concession Arrangements: Disclosures</i>	2001
<i>SIC-31 Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services**</i>	2001
<i>SIC-32 Intangible Assets—Web Site Costs</i>	2001
<small>* Superseded by IFRS 17.</small>	
<small>** Superseded by IFRS 15.</small>	
<small>*** Superseded by IFRS 16.</small>	
<small>**** Superseded by IFRS 9.</small>	

- **Adoção pela União Europeia das normas internacionais de contabilidade**

Nem todas as normas internacionais de contabilidade estão a ser aplicadas pelos Estados-membros da União Europeia, uma vez que a entrada em vigor das novas normas (e das alterações às vigentes) carece de aprovação explícita da Comissão Europeia (o designado mecanismo de *endorsement*). Por tal motivo, as empresas europeias que estão obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade do IASB incluem sempre a seguinte menção nas suas demonstrações financeiras: “*normas internacionais de contabilidade do IASB, tal como adotadas pela União Europeia*”.

Aplicação prática

Quais as obrigações em matéria de consolidação de contas dos Grupos cujas demonstrações financeiras das sociedades portuguesas, em base consolidada, são seguidamente apresentadas, tendo em conta que:

- As holdings dos grupos X, W e K têm sede em Portugal
- o Grupo Y tem sede em França, onde consolida, e o Grupo Z, tem sede nos E. U. A., onde igualmente consolida.
- O Grupo W só tem uma subsidiária, localizada na Síria, a qual se encontra inactiva momentaneamente devido à situação de guerra vivida no País, pelo que as contas utilizadas para elaborar o quadro abaixo são os referentes a n-2 (mesmo em n-1, foram mantidos os de n-2).

Grupo X – todas as sociedades são portuguesas	n-2	n-1
Total de balanço em base consolidada	7 000 000,00	8 000 000,00
Volume de negócios líquido	15 000 000,00	14 000 000,00
Nº médio de empregados	120	110

Grupo Y – subsidiárias de sociedade francesa	n-2	n-1
Total de balanço em base consolidada	7 000 000,00	8 000 000,00
Volume de negócios líquido	15 000 000,00	14 000 000,00
Nº médio de empregados	120	110

Grupo Z – subsidiárias de sociedade dos EUA	n-2	n-1
Total de balanço em base consolidada	7 000 000,00	8 000 000,00
Volume de negócios líquido	15 000 000,00	14 000 000,00
Nº médio de empregados	120	110

Grupo W – inclui uma subsidiária na Síria	n-2	n-1
Total de balanço em base consolidada	7 000 000,00	8 000 000,00
Volume de negócios líquido	15 000 000,00	14 000 000,00
Nº médio de empregados	120	110

Grupo K - todas as sociedades são portuguesas	n-2	n-1
Total de balanço em base consolidada	7 000 000,00	6 200 000,00
Volume de negócios líquido	15 000 000,00	10 000 000,00
Nº médio de empregados	120	40

Perguntas de escolha múltipla

Qual a afirmação verdadeira?

1. A Fundação “Apoio à Criança Desfavorecida”

- 1.1. Não precisa de aprovar contas anualmente, dada a finalidade da sua actividade
- 1.2. Deve elaborar anualmente contas de acordo com as NCRF do SNC
- 1.2. Aplica as NCRF-ESNL na elaboração das contas anuais

2. A Sociedade Industrial do Norte, SA, que aplica o SNC, foi adquirida em 2016 por uma multinacional com sede nos E. U. A.. Por este facto, a sua contabilidade

- 2.1. passará a observar os US GAAP
- 2.2. passará a ser executada de acordo com as NIC/NIRF do IASB
- 2.3. deve continuar a observar o SNC

3. As normas internacionais de contabilidade do IASB são obrigatoriamente aplicáveis:

- 3.1. em todo o mundo, mas apenas às sociedades cotadas em Bolsa
- 3.2. nos países de língua inglesa
- 3.3. apenas nos países que, por sua iniciativa, as adotem e tornem obrigatórias

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. e na alteração das normas que vinham sendo seguidas noutros estados, como Portugal

- 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 uma Directiva¹¹ relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e um Regulamento¹² respeitante aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público. Estes instrumentos legais aprofundam as restrições à auto-regulação da profissão de auditor/revisor oficial de contas e a intervenção dos poderes públicos na atividade por estes desenvolvida.

Na mesma linha de actuação se inserem os recentes desenvolvimentos legislativos registados no nosso País: a aprovação do novo *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*¹³ e do *Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria*¹⁴, 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 também anteriormente aludimos.

¹¹ 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

¹² Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão

¹³ Lei n.º 140/2015 de 7 de Setembro

¹⁴ Lei n.º 148/2015 de 9 de Setembro

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*¹⁵, entidade a quem o Estado português vinha outorgando o competente poder regulamentar.

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, atualizado 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 contas realizam as revisões, legal ou voluntária, das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria adotadas 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 n.º 8 do art.º 45º também do Estatuto da OROC, 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 passaram 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.

¹⁵ Eram designadas por *Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*
Auditoria – cap2 – Auditoria e o contexto normativo que a envolve /José Luís Alves da Cunha 40

- 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 adoção das chamadas normas internacionais de auditoria.

De entre as organizações que se dedicam ao desenvolvimento da auditoria, destaca-se a IFAC (*International Federation of Accountants*), que em 2017 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 projeto de reformulação (*Clarity Project*) das normas internacionais de auditoria existentes à data por forma a atualizá-las e torná-las mais claras e úteis. Na atualidade, 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 diretamente aplicáveis em nenhum estado soberano, embora possam ser adotadas 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 atividade corrente dos auditores, decidiu manter em vigor as normas de auditoria do AICPA até as mesmas serem substituídas.

Atualmente já estão em vigor as novas normas preparadas pelo PCAOB e aprovadas pela SEC, cuja lista se apresenta no Anexo 2.

As normas do AICPA - que continuarão a ser obrigatórias para os auditores dos E. U. A. que exerçam a sua atividade em sociedades não emitentes de títulos negociados em bolsa - são designadas por *Statements on Auditing Standards (SAS)*.

- 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)*, baseadas nas normas internacionais de auditoria do IAASB e por esta entidade autorizadas a ser utilizadas.

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 adotar 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 atividade e vida pessoal o *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*.

- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (em vigor a partir de 2012)

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 respetivos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros”*. Nesse sentido, a OROC aprovou um Código de Ética 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 segundo o Código de Ética da OROC são:

- **Integridade**, isto é, *“ser correcto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais”*
- **Objetividade**, ou seja, *“não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais”*;
- **Competência e zelo profissional**, isto é, *“manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e actuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis”*;
- **Confidencialidade**, ou seja, *“respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar*

quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros”;

- **Comportamento profissional**, isto é, *“cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer acção que desacredite a profissão”*.

- Outros códigos de Ética e Deontologia Profissional

- *AICPA Code of Professional Conduct*
- Código de Ética do IESBA da IFAC

- **Independência em auditoria**

“Nos trabalhos de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade é no interesse público, e por isso, exigido por este Código, que os membros das equipas, as firmas e as firmas da rede, associação ou aliança de trabalho sejam independentes dos clientes”¹⁶.

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

¹⁶ Cf. 4.1.1. do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

- Ameaças à independência
- A perspetiva empresarial da profissão de auditor: a rendibilidade (*From the public accounting profession to the public accounting industry*)
 - Conflitos de interesse: auditoria/consultoria/outras serviços
 - peso excessivo da faturação a um cliente no conjunto da faturação 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 direta ou indireta
- Honorários não consentâneos com a responsabilidade e extensão do trabalho
- Aceitação de ofertas e empréstimos
- Fragilidades do controlo de qualidade: o controlo *inter pares*
- Salvaguarda da independência

O Código de Ética contém múltiplas indicações quanto à atuação 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;
 - Adotar, 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, tem vindo a causar 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 e interdições - anteriormente autorizadas - à atuação dos auditores das sociedades emittentes de títulos negociados em bolsas, tais como:

- Proibição do exercício de 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 acionistas;
- rotação de auditor ou de sócio responsável no final de um certo período anual consecutivo.

- União Europeia

Como anteriormente referimos, nos últimos anos, a União Europeia aprovou uma Diretiva e um Regulamento relativos à revisão legal das contas anuais e consolidadas e aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, os quais introduziram **profundas alterações no enquadramento jurídico europeu na matéria que temos vindo a analisar.**

- Portugal

No nosso país, na sequência da legislação europeia acima referida, foram aprovados o novo **Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** e o **Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria**, que visam igualmente, entre outros objetivos, 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 art.º 49º) contém uma disposição – que se manteve no novo Estatuto em vigor - 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 Diretiva 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 atividade 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 atividade 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 art.º 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 direto, nem participar na transação de quaisquer instrumentos financeiros** emitidos, garantidos ou de qualquer outra forma apoiados por qualquer entidade auditada que recaia no domínio das suas atividades de revisão legal das contas, com exceção de interesses que indiretamente 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

- Honorários (artigos 59.º)
 - (...) 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 efetuado

- 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, direção 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 reta tiverem, participação, de forma direta ou indireta, no capital social da mesma;
 - b) Tiver o cônjuge, pessoa com quem viva em união de facto ou qualquer parente ou afim na linha reta 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, direção 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 atividade 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 quíntuplos de dois dos limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

- No Código das Sociedades Comerciais

No Código das Sociedades Comerciais existem também diversas disposições visando garantir a independência do exercício da profissão de auditor. 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 coletivo que se encontre em relação de domínio com a sociedade fiscalizada;
- Os que, de modo direto ou indireto, 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 atuem 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 reta 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, excetuando 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 respetiva 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 atividades 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 atividade. 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 ativo de uma sociedade de auditoria/SROC (vide o caso *Arthur Andersen* em 2001, que cessou a sua atividade 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.

- A independência do revisor oficial de contas das Entidades de Interesse Público (EIP)

Na sequência das falências ocorridas no início do século (ENRON, etc.), como já foi anteriormente referido as autoridades norte-americanas e europeias aprovaram diversa legislação destinada a reforçar a “governance” das sociedades de grande dimensão emittentes de títulos negociáveis em bolsa. Na Europa, e em consequência, em Portugal, destaca-se a criação das designadas “Entidades de Interesse Público” (EIP) e a regulamentação sobre a respetiva auditoria.

- Entidades de interesse público

Nos termos do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria são “Entidades de Interesse Público”

- a) Os emittentes 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, direta ou indiretamente 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

- Rotação de auditores nas EIP (artigo 54.º do EOROC)

Nas EIP, para reforçar a independência dos respetivos auditores, existe a obrigatoriedade de rodar os responsáveis pelos trabalhos e as próprias sociedades de auditoria. Assim, nas EIP o **período máximo de exercício de funções de revisão legal das contas** pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta 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, respetivamente, de quatro ou três anos

- Honorários dos auditores nas EIP (artigo 77.º do EOROC)

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.

Quando o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas de uma entidade de interesse público prestar a esta, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo, durante um período de três ou mais exercícios consecutivos, serviços distintos da auditoria, não proibidos nos termos do n.º 8 do art.º 77º, os honorários recebidos pela prestação de serviços distintos da auditoria não devem assumir um relevo superior a 30 /prct. do valor total dos honorários recebidos pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas e, se aplicável, da sua empresa-mãe, das entidades sob o seu controlo (...) e das contas consolidadas desse grupo de entidade, nos últimos três exercícios consecutivos

- Impedimentos do auditor das EIP (artigo 77.º do EOROC)
 - 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 direta ou indireta 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 conceção 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 conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação;
 - f) Os serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos;
 - h) Os serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada, etc.

- Relacionamento do auditor das EIP com o órgão de fiscalização (art.º 3º e art.º 24º do RJSA)
 - 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
 - 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.

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 atividade
- **Interno**, ou seja, a cargo de cada auditor/sociedade de revisores oficiais de contas, e tem como objetivo 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, a que já anteriormente fizemos abundante referência, **foi criado em Portugal, por força da transposição e aplicação de normas europeias, 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 (art.º 4º do RJSA)

A **Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)** é a autoridade nacional de supervisão de auditoria, 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.
 - efetua as inspeções necessárias para evitar e corrigir os casos de exercício incorreto da atividade de auditoria.
- Atribuições da OROC no âmbito do controlo de qualidade (alínea b) do art.º 6º e art.ºs 69º e 80º do Estatuto da OROC)

Segundo o art.º 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 atividade 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 inspeções 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 selecionados 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 art.º 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, no Anexo 3, 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*, (inspeção 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 efetiva 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 ações 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 ações cotadas em bolsa os revisores oficiais de contas só podem exercer a sua atividade 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 ações cotadas em bolsa.

ACESSO À PROFISSÃO DE AUDITOR (REVISOR OFICIAL DE CONTAS)

Por a auditoria ser considerada uma atividade de interesse público, o seu exercício está normalmente condicionado por legislação destinada a garantir a qualificação técnica dos respetivos 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 art.º 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 respetivo 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 art.º 147º do EOROC e art.ºs 15º e 16º do RJSA)

As entidades de auditoria aprovadas em **qualquer Estado membro** podem ser registadas na CMVM e efetuar 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 Governação)
- ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management* (Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação 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

Normas de auditoria dos Estados Unidos da América (em vigor em 2017)

General Auditing Standards

1000 General Principles and Responsibilities

AS 1001: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor

AS 1005: Independence

AS 1010: Training and Proficiency of the Independent Auditor

AS 1015: Due Professional Care in the Performance of Work

1100 General Concepts

AS 1101: Audit Risk

AS 1105: Audit Evidence

AS 1110: Relationship of Auditing Standards to Quality Control Standards

1200 General Activities

AS 1201: Supervision of the Audit Engagement

AS 1205: Part of the Audit Performed by Other Independent Auditors

AS 1210: Using the Work of a Specialist

AS 1215: Audit Documentation

AS 1220: Engagement Quality Review

1300 Auditor Communications

AS 1301: Communications with Audit Committees

AS 1305: Communications About Control Deficiencies in an Audit of Financial Statements

Audit Procedures

2100 Audit Planning and Risk Assessment

AS 2101: Audit Planning

AS 2105: Consideration of Materiality in Planning and Performing an Audit

AS 2110: Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement

2200 Auditing Internal Control Over Financial Reporting

AS 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements

2300 Audit Procedures in Response to Risks—Nature, Timing, and Extent

AS 2301: The Auditor's Responses to the Risks of Material Misstatement

AS 2305: Substantive Analytical Procedures

AS 2310: The Confirmation Process

AS 2315: Audit Sampling

2400 Audit Procedures for Specific Aspects of the Audit

AS 2401: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit

AS 2405: Illegal Acts by Clients

AS 2410: Related Parties

AS 2415: Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern

2500 Audit Procedures for Certain Accounts or Disclosures

AS 2501: Auditing Accounting Estimates

AS 2502: Auditing Fair Value Measurements and Disclosures

AS 2503: Auditing Derivative Instruments, Hedging Activities, and Investments in Securities

AS 2505: Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessments

AS 2510: Auditing Inventories

2600 Special Topics

AS 2601: Consideration of an Entity's Use of a Service Organization

AS 2605: Consideration of the Internal Audit Function

AS 2610: Initial Audits—Communications Between Predecessor and Successor Auditors

2700 Auditor's Responsibilities Regarding Supplemental and Other Information

AS 2701: Auditing Supplemental Information Accompanying Audited Financial Statements

AS 2705: Required Supplementary Information

AS 2710: Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

2800 Concluding Audit Procedures

AS 2801: Subsequent Events

AS 2805: Management Representations

AS 2810: Evaluating Audit Results

AS 2815: The Meaning of "Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles"

AS 2820: Evaluating Consistency of Financial Statements

2900 Post-Audit Matters

AS 2901: Consideration of Omitted Procedures After the Report Date

AS 2905: Subsequent Discovery of Facts Existing at the Date of the Auditor's Report

Auditor Reporting

3100 Reporting on Audits of Financial Statements

AS 3101: Reports on Audited Financial Statements

AS 3110: Dating of the Independent Auditor's Report

3300 Other Reporting Topics

AS 3305: Special Reports

AS 3310: Special Reports on Regulated Companies

AS 3315: Reporting on Condensed Financial Statements and Selected Financial Data

AS 3320: Association with Financial Statements

Matters Relating to Filings Under Federal Securities Laws

AS 4101: Responsibilities Regarding Filings Under Federal Securities Statutes

AS 4105: Reviews of Interim Financial Information

Other Matters Associated with Audits

AS 6101: Letters for Underwriters and Certain Other Requesting Parties

AS 6105: Reports on the Application of Accounting Principles

AS 6110: Compliance Auditing Considerations in Audits of Recipients of Governmental Financial Assistance

AS 6115: Reporting on Whether a Previously Reported Material Weakness Continues to Exist

ANEXO 3

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.”