

A

Comissão de Valores
Mobiliários

cmvm@cmvm.pt

Lisboa, 2 de Novembro de 2018

Assunto: Documento de Consulta Pública da CMVM nº 8/2018, Anteprojecto de revisão do regime jurídico de auditoria

1. Exposição de Motivos

A atividade profissional dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) é regulamentada em Portugal pelo seu estatuto profissional, constante da Lei 140/2015 de 9 de setembro, que se encontra em vigor desde 1 de Janeiro de 2016, através do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, (EOROC), que instituiu a respetiva Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) enquanto representante dos seus membros inscritos e responsável por superintender todos os aspetos relacionados com a profissão do Revisor Oficial de Contas.

Ainda em Portugal, além do referido EOROC, os ROC encontram-se sujeitos às disciplinas jurídicas da Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, que aprovou o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), transpondo a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que alterou a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e assegurou a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, e também, às disposições legais do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 262/86, de 2 de setembro, aplicáveis ao exercício da profissão dos ROC.

Especificamente no que se refere ao RJSA, foram atribuídos os poderes de supervisão à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), entidade nacional que foi designada nos termos do artigo 20.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, para a supervisão das atividades dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, quando realizam a Revisão Legal de Contas de Entidades de Interesse Público (EIP).

Contudo, o RJSA veio, no seu artº 4º, alargar à CMVM outras atribuições além das especificamente previstas no Regulamento (UE) n.º 537/2014, não se restringindo às situações aí previstas para os ROC's e SROC's relativas à fiscalização e auditoria das EIP's.

O âmbito das atribuições de supervisão pública da CMVM em relação aos ROC foi integrado no normativo nacional em diversas disposições do citado RJSA, e também, em diversas disposições do EOROC.

O resultado final foi, em nosso entender, a extensão das atribuições da CMVM a toda atividade profissional dos ROC, mesmo quando não se encontra relacionada especificamente com a revisão legal de contas das entidades de interesse público.

Justifica-se, em nossa opinião, a autonomização, em capítulo próprio do EOROC, o enquadramento jurídico relativo à supervisão da CMVM das atividades dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, quando realizam a Revisão Legal de Contas de Entidades de Interesse Público (EIP), deixando todas as outras matérias de regulação comum da atividade dos ROC, que não sejam relacionadas com matérias de supervisão da CMVM, vertidas num regime estatutário que permita uma clara distinção das competências e atribuições das duas entidades, OROC e CMVM, relativas à regulação dos ROC de acordo com os dois tipos de entidades EIP e não EIP em que desenvolvem a sua atividade profissional.

Continua a não ser essa a opção na presente proposta de anteprojeto de revisão. Esperemos que à medida que as várias etapas do processo legislativo em curso forem sendo concluídas, aumente a sensibilidade para esta questão, e que a nossa sugestão sobre esta matéria venha a ser introduzida no nosso regime jurídico por algum dos seus intervenientes.

O anteprojeto da revisão do regime jurídico da auditoria – Documento de Consulta Pública da CMVM nº 8/2018 – publicado no sítio de internet para consulta pública, na versão disponibilizada, vem através das propostas aí contidas, em nossa opinião, clarificar e melhorar significativamente, em muitos aspetos, os regimes jurídicos da Lei 140/2015 de 9 de setembro e da Lei 148/2015 de 9 de setembro atualmente em vigor.

Em face da nossa experiência, que decorre do exercício regular da nossa atividade profissional de revisores oficiais de contas, somos colocados perante a obrigação de aplicação dos mesmos critérios e metodologias para a auditoria de sociedades com dimensões e relevância públicas muito díspares, sem vislumbrarmos qualquer benefício adicional para os utilizadores das competências da nossa profissão, se a aplicação dos procedimentos de auditoria não puder atender à real complexidade e dimensão das empresas a auditar.

Sem prejuízo das eventuais contribuições que vierem a ser propostas pela nossa Ordem para a melhoria do processo legislativo em curso, de outros colegas revisores oficiais de contas ou de terceiros, decidimos responder ao apelo lançado pela CMVM no citado documento de consulta pública.

Enquanto Revisores Oficiais de Contas, e aproveitando a oportunidade de participar e contribuir para a melhoria de alguns aspetos que consideramos importantes para um melhor desempenho da nossa atividade profissional, apresentamos no presente documento, através das propostas que se seguem, algumas sugestões que em nosso entender poderão contribuir para o aperfeiçoamento de algumas áreas dos regimes legais de enquadramento da nossa atividade profissional.

O presente documento será igualmente enviado para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, com a identificação da sua inscrição na CMVM e OROC dos subscritores, devidamente acompanhado por declarações assinadas por todos eles.

Ao abrigo do disposto nos arts. 11.º e 12.º do Código do Procedimento Administrativo, os **subscritores** do presente documento, identificados na **Secção II**, todos Revisores Oficiais de Contas, com plena capacidade de exercício da sua profissão, inscritos na CMVM e OROC, vêm sugerir e propor a V.ªs as seguintes alterações legislativas constantes da **Secção I** do presente documento.

2. Secção I - Propostas de alterações legislativas ao regime jurídico de auditoria

Nota: as propostas de alteração são inseridas em cor azul claro, cor diferente da utilizada no documento publicado no sítio da internet, e inseridas em cada texto legislativo original da proposta que se manterá intacto, mas inserido das sugestões de alteração, para melhor identificação das nossas propostas.

Alterações à Lei 140/2015 de 9 de setembro - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

(Anteprojeto de alteração nos termos do Documento de Consulta Pública da CMVM nº 8/2018)

[...]

Artigo 45.º

[.--]

1 - [...].

2 - [...]:

a) [...];

b) [...];

c) Incluir uma opinião de auditoria, que pode ser emitida com ou sem reservas, ou constituir uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, e apresentar claramente a opinião do revisor oficial de contas sobre:

[Propõe-se incluir nesta alínea a referência a todas as modalidades de opinião modificada que podem constar da certificação legal de contas, em conformidade com a ISA 705.]

[...];

ñ) [..];

d) [•];

e) [...];

•[•];

•[•];

h) [...].

3 [...].

4 Quando ultrapassado um ano da data do encerramento das contas a que se reportem os trabalhos de revisão legal das contas, sem conseguir obter ou apreciar adequadamente a matéria sobre a qual deveria emitir opinião de revisão legal, o revisor oficial de contas não deve emitir opinião de auditoria e deve declarar, de forma fundamentada, a impossibilidade de emissão de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da emissão da declaração de impossibilidade.

[Clarificação da terminologia utilizada, já que o trecho "*escusar -se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria*" poderia transmitir a ideia de estar em causa uma situação de escusa de opinião, quando não é esse o caso. A antiga DRA 700 previa estas situações de "inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação" como fundamento de declaração de impossibilidade de emitir certificação legal de contas. Caso distinto é a insuficiência de prova, que fundamenta a escusa de opinião.]

5 - A certificação legal de contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada.

[Este novo n.º 5 corresponde ao atual art. 44.º/5 do EOROC que, sistematicamente, tem mais lógica referir no art. 45.º, uma vez que é a certificação legal de contas (e não a revisão legal de contas) que não traduz garantia de viabilidade da entidade auditada. Assim, propõe-se a relocalização da norma, substituindo-se a menção a "*revisão legal de contas*" por "*certificação legal de contas*".]

6 [Anterior n.º 5].

7 - [Anterior n.º 6].

8 [Anterior n.º 7].

9 [Anterior n.º 8].

10 [Anterior n.º 9].

Artigo 59.º

[. --]

1 - [Revogado].

2 - No exercício de funções de interesse público, os honorários do revisor oficial de contas não 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.

[Esta norma corresponde ao atual n.º 3, porque de um ponto de vista lógico o conteúdo atualmente previsto no n.º 3 deve surgir em primeiro lugar.]

3 - No exercício de funções de interesse público e de outras que exijam a intervenção própria e autónoma do revisor oficial de contas, os honorários são fixados entre as partes, tendo nomeadamente em conta critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas de auditoria e os princípios éticos aplicáveis.

[Esta norma corresponde ao atual n.º 2 (alterado), por razões de organização lógica. Propõe-se alterar o respetivo âmbito objetivo por forma a abranger o exercício de funções de interesse público (cf. definidas no art. 2.º do RJSA, aplicável *ex vi novo* art. 191.º-A do EOROC) e a prática de atos próprios. Propõe-se também passar a prever a conformidade com os princípios éticos aplicáveis.]

3- Na revisão legal e voluntária das contas das empresas e outras entidades que não sejam entidades de interesse público, os honorários são fixados atendendo à respetiva dimensão enquanto micro, pequena, média, ou grande empresa, de acordo com os critérios definidos em legislação nacional ou europeia aplicáveis, sendo a determinação do tempo do trabalho necessário à execução dos serviços de auditoria, de acordo com as normas de auditoria em vigor, objeto de regulamentação do conselho diretivo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que compatibilizará as necessidades de recursos e de tempos a despender pelos ROC no exercício das suas funções, com a classificação de dimensão relativa das entidades a auditar, recomendando as correspondentes remunerações de referência a praticar pelos revisores oficiais de contas, que permitam assegurar a independência e o adequado exercício das funções de interesse público pelos ROC nessas entidades.

Artigo 74.º

1

[...].

2 Em concordância com o disposto no número 3 do art.º 59º, os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas adotam: a) Procedimentos administrativos e contabilísticos adequados; b) Mecanismos de controlo de qualidade internos que garantam o cumprimento das decisões e procedimentos a todos os níveis da sociedade de revisores oficiais de contas ou da estrutura de trabalho do revisor oficial de contas; c) Procedimentos eficazes para a avaliação do risco e dispositivos eficazes de controlo e salvaguarda dos seus sistemas de tratamento de informação.

a) [. • •];

b) [. .];

c) [. .];

d) Políticas e procedimentos adequados para garantir o cumprimento das leis e regulamentos que lhe são aplicáveis no exercício das funções de interesse público.

[Propõe-se o aditamento desta alínea porque se considera adequada uma cláusula genérica que obrigue ao estabelecimento de políticas e procedimentos — sujeitos a um crivo de adequação — que auxiliem o cumprimento da lei e regulamentos aplicáveis, tendo em conta os diferentes tipos de funções e serviços que os auditores podem prestar]

3 - [...].

4 - [...].

5 - [...].

6 - [...].

7 [. • •].

8 Os revisores oficiais de contas utilizam sistemas, recursos e procedimentos adequados para garantir a continuidade e a regularidade das suas atividades no exercício de funções de interesse público.

[Propõe-se estender esta obrigação a todas as atividades que o auditor realize no exercício de funções de interesse público (cf. definidas no art. 2.º do RJSA, aplicável *ex vi* novo art. 191.º-A do EOROC), e não só a propósito da revisão legal de contas, porque qualquer função de interesse público (e não apenas a revisão legal de contas) justifica o dever previsto nesta norma.]

9 - [. • •].

10 - [. .].

11 - [. .].

12 - [...].

13 - Os revisores oficiais de contas têm em conta a escala e a complexidade das suas atividades para efeitos do cumprimento dos requisitos previstos neste artigo, demonstrando perante a OROC ou a CMVM, consoante aplicável, em função de quem o solicite, que as políticas e os procedimentos concebidos para garantir esse cumprimento são adequados à referida dimensão e complexidade.

[Propõe-se acrescentar referência à OROC, porque será esta a entidade relevante quando esteja em causa o controlo de qualidade de uma entidade não qualificada como EIP.]

14 –Na revisão legal e voluntária de contas de [pequenas] (a retirar) empresas que não sejam entidades de interesse público, o revisor oficial de contas pode definir procedimentos internos específicos [simplificados] (a retirar), designadamente ao nível dos processos que têm como objetivo o cumprimento dos deveres prescritos nos números anteriores, a serem validados pela OROC, a requerimento do revisor oficial de contas em concordância com o disposto no nº 3 do art.º 59º.

[Propõe-se que seja a OROC, e não a CMVM, a validar os procedimentos internos, uma vez que está em causa a auditoria às contas de entidades não qualificadas como EIP.]

Artigo 75.º

[.--]

1 - [...].

2 - [...].

3 - [...].

4 - No exercício de funções de interesse público, o revisor oficial de contas consagra ao trabalho tempo e recursos suficientes que lhe permitam desempenhar adequadamente as suas funções, [atendendo, nos casos da revisão legal e voluntária das contas das empresas e outras entidades que não sejam de interesse público, ao disposto no 3 do art.º 59º.](#)

[Propõe-se estender esta obrigação a todas as atividades que o auditor realize no exercício de funções de interesse público (cf. definidas no art. 2.º do RJSA, aplicável *ex vi novo* art. 191.º-A do EOROC), e não só a propósito da revisão legal ou voluntária das contas, porque qualquer função de interesse público (e não apenas a revisão legal de contas) justifica o dever previsto nesta norma.]

5

6 [. • .1.

7

8 -

[...];

a) [. . .];

b) Honorários contratados e cobrados pela revisão legal de contas e por outros serviços, em cada exercício financeiro;

c) Data em que começou a realizar as revisões legais de contas do cliente;

d) Se aplicável, informação sobre o grupo a que pertence o cliente, incluindo, pelo menos, informação sobre a sua empresa-mãe e entidades sob o seu controlo.

[A proposta desta alteração e aditamentos decorre da relevância dessa informação para a organização do trabalho, monitorização e demonstração do cumprimento de obrigações legais por parte dos destinatários da norma.]

9 - [...].

10 - [...].

11 - No exercício de quaisquer outras funções de interesse público, os revisores oficiais de contas organizam um arquivo de toda a documentação de suporte ao trabalho realizado e às conclusões obtidas que demonstre o trabalho realizado e que suporte as suas

Artigo 188.º

Sociedades de auditores de países de países terceiros

Os auditores de países terceiros que tenham adquirido em Portugal a qualificação de revisores oficiais de contas podem constituir sociedades de revisores oficiais de contas nos termos do presente Estatuto em igualdade de condições com os nacionais, [desde que se verifique reciprocidade de condições nos respetivos países de origem em relação aos de revisores oficiais de contas registados em Portugal.](#)

[Propõe-se alinhar a redação desta norma com a terminologia utilizada no RJSA a propósito do registo na CMVM, a qual segue, em coerência, a terminologia europeia (em particular, da Diretiva 2006/43/CE).]

Artigo 190.º

[•••]

1 - Sem prejuízo do disposto em lei especial, os revisores oficiais de contas participam ao Ministério Público os factos detetados no exercício das respetivas funções de interesse público que indiciem a prática de crimes públicos.

[Entendemos que não se justifica a comunicação através da OROC e, no caso da Lei de Combate ao Branqueamento de Capitais e ao Financiamento do Terrorismo (Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto), parece-nos até que essa comunicação será contraditória ao pretendido, uma vez que a lei pretende a intervenção do menor número possível de entidades.]

2 - [Revogado].»

[O dever de comunicação à Unidade de Informação Financeira já se encontra previsto na Lei de Combate ao Branqueamento de Capitais e ao Financiamento do Terrorismo (Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto), sendo desaconselhável duplicar o mesmo dever em duas sedes distintas.]

[2- Sem prejuízo do dever de comunicação das situações previstas no número anterior, os revisores oficiais de contas deverão seguir as orientações que para o efeito sejam emitidas pela sua Ordem.](#)

Propostas de

Alteração à Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro

Artigo 4.º

[.--]

- 1 - Constitui atribuição da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) a supervisão pública de ROC, de SROC, de auditores e de entidades de auditoria de Estados membros e de países terceiros registados em Portugal nos termos previstos no presente regime jurídico e demais disposições legais aplicáveis, bem como de toda a atividade no exercício de funções de interesse público por eles desenvolvidas, em entidades de interesse público.

[Sendo o registo junto da CMVM efetuado para o exercício de funções de interesse público (cf. art. 6.º do RJSA), então a supervisão da CMVM sobre os auditores deve abranger não só "toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida" [cf. arts. 41.º/1 a) e 42.º do EOROC] mas também as demais atividades realizadas no exercício de funções de interesse público (cf. proposta de alteração ao art. 2.º do RJSA).]

2 - [...].

3 - [...].

4 - [...]:

- a) Assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de supervisão dos auditores que realizem a revisão legal de contas de entidades de interesse público, bem como as ações de supervisão sobre os demais auditores que decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira;

[Substituição do termo "inspeção" por "supervisão" porque é este último que se encontra concretizado na jurisprudência, tendo em conta que a CMVM é uma autoridade de "supervisão" (não de "inspeção"). A utilização de um conceito novo, não tratado doutrinal ou jurisprudencialmente, levanta problemas de consubstanciação dos poderes da CMVM sobre os seus supervisionados auditores, que materialmente não diferem das demais atribuições da CMVM de supervisão sobre emitentes, intermediários financeiros, peritos avaliadores de imóveis, etc. (cf. art. 25.º do RJSA).]

- b) Acompanhar a evolução do mercado de prestação de serviços de revisão legal de contas a entidades de interesse público para efeitos do artigo 27.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014;

[Esta norma, na sua redação atual, enquadra a avaliação do desempenho dos órgãos de fiscalização de EIP no contexto do dever da CMVM de monitorizar a qualidade e competitividade do mercado de auditoria, nos termos do art. 27.º do Regulamento (UE) 537/2014. Sendo este, desde o início, o sentido

da norma, cabe clarificá-la, por forma a evitar interpretações desajustadas sobre as atribuições da CMVM.

Para mais desenvolvimentos, remete-se para o documento de consulta pública da CMVM.]

6 .[Revogado].

[Este n.º 6 repete uma norma europeia diretamente aplicável — o art. 27.º do Regulamento (UE) 537/2014. Ainda que se entenda relevante manter a remissão para a norma europeia por razões pedagógicas, isso já é feito pela alínea b) do n.º 4, clarificada nos termos *supra*. Sendo este n.º 6 desnecessário, propõe-se revogá-lo.]

Artigo 25.º

[.--]

1 [...].

2 - A CMVM pode, sempre que entenda necessário para assegurar a adequada supervisão pública da atividade de auditoria das entidades de interesse público.

a) [...];

b) [...]

3 [...].

4 [...].

5 [...].

6 [...].

7 [...].

8 [...].

9 [...].