

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A PERCEÇÃO DOS AUDITORES QUANTO À INDEPENDÊNCIA NAS ENTIDADES
QUE NÃO SÃO DE INTERESSE PÚBLICO

Samuel Roussado (20170181)

Orientador: Pedro Nuno Ramos Roque

Mestrado em Auditoria

Lisboa, julho de 2021

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A PERCEÇÃO DOS AUDITORES QUANTO À INDEPENDÊNCIA NAS ENTIDADES
QUE NÃO SÃO DE INTERESSE PÚBLICO

Autor: Samuel Roussado

Lisboa, julho de 2021

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre Especialista Pedro Nuno Ramos Roque, professor na área de Auditoria Forense.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Dr. ° Gabriel Correia Alves

Vogal _____ Dr. ° Ana Catarina Kaizeler

Vogal _____ Dr. ° Pedro Nuno Roque

Dedicatória

Dedico a presente dissertação à minha família, aos meus pais que sempre me apoiaram neste processo e ao longo da vida, que sem eles nada seria e tudo seria muito mais difícil. Também dedico esta dissertação à Ana.

Agradecimentos

Esta dissertação é o culminar do meu percurso enquanto mestrando. Foi um percurso que valeu muito a pena e que só foi possível com a ajuda de muita gente. Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu orientador, Dr. Pedro Roque, pelo apoio que me deu.

Aos meus pais, a quem agradeço a educação, o exemplo e o apoio ao longo da vida. Aos meus amigos pelos momentos de alegria. E por fim, à Ana, pela compreensão.

A todos, o meu sincero agradecimento!

Resumo

No seguimento do regulamento n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, a lei n.º 148/2015 introduziu novas exigências/ obrigações para o ROC/SROC, nomeadamente a obrigatoriedade de rotação para as entidades consideradas como entidades de interesse público (EIP). O fato de esta legislação não abranger outras entidades, torna importante perceber se a não rotatividade do ROC/SROC terá implicações na independência. A presente dissertação tem como objetivo estudar o impacto da não obrigatoriedade de rotatividade da SROC/ROC nas entidades não consideradas de interesse público, na independência do auditor. Para tal, definiu-se como pergunta inicial “será a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria para as NEIP um fator determinante na independência do auditor?”

A metodologia adotada foi definida de forma a permitir obter respostas às questões estabelecidas e consiste, numa primeira fase, na revisão da literatura relativa ao tema em estudo. A metodologia utilizada na realização do estudo empírico foi a elaboração de um inquérito aos ROC.

De acordo com os resultados deste estudo, podemos concluir, respondendo à pergunta inicial “Será a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria para as NEIP um fator determinante na independência do auditor?” que, no tocante a auditorias a NEIP, a não rotatividade do ROC/SROC é um fator determinante na independência do auditor.

Palavras – Chave: Auditoria Financeira, Entidades de Interesse Público, Independência, Ética Profissional, Opinião do Auditor

Abstract

Following regulation n. ° 537/2014 of the European Parliament and the Council, law n. ° 148/2015 introduced new requirements/obligations for the ROC/SROC, namely the mandatory rotation for entities considered as entities of public interest (EIP). The fact that this legislation does not include other entities, makes it important to understand whether the non-rotation of the ROC/SROC will have implications on the independence. This dissertation aims to study the impact of non-mandatory rotation of the SROC/ROC in entities not considered to be as public interest, on the auditor's independence. To this end, the initial question was defined "Is the non-rotation of the auditor or audit firm for NEIP a determining factor in the auditor's independence?"

The methodology adopted was defined to allow answers to established questions and consists, in a first phase, in the review of the literature on the topic under study. The methodology used in carrying out the empirical study was the elaboration of a survey to statutory auditors.

According to the results of this study, we can conclude by answering the initial question "Is the non-rotation of the auditor or audit firm for NEIP a determining factor in the auditor's independence?" that, with regard to NEIP audits, the non-rotation of the ROC/SROC is a determining factor in the auditor's independence.

Keywords: Financial Auditing, Entities of Public Interest, Independence, Professional Ethics, Auditor Opinion

Índice

Dedicatória.....	iv
Agradecimentos	v
Resumo	vi
Abstract.....	vii
Índice	viii
Índice de quadros e tabelas	x
Lista de abreviaturas/símbolos	xii
1. Introdução.....	1
1.1 Enquadramento e relevância do tema.....	1
1.2 Objeto e objetivo da dissertação.....	1
1.3 Metodologia de investigação.....	2
1.4 Estrutura da dissertação.....	2
2. Enquadramento teórico.....	3
2.1 O papel do auditor na sociedade.....	3
2.2 Entidades sujeitas a auditoria	3
2.3 Definição de Entidades não consideradas de Interesse Público (NEIP).....	9
2.4 Certificação Legal de Contas em EIP e NEIP	11
2.5 Independência em auditoria.....	16
2.5.1 Conceito de independência.....	16
2.5.2 Ameaças à independência.....	18
2.5.3 Cultura e meio envolvente e independência em auditoria	24
2.5.4 Relação entre independência e qualidade de auditoria.....	24

2.5.5	Ética e Deontologia e independência em auditoria	27
2.5.6	Necessidade da ética profissional e auditoria financeira.....	28
2.6	Argumentos sobre a rotatividade do ROC/SROC em auditoria financeira	30
3.	Estudo Empírico	32
3.1	Metodologia.....	32
3.2	População	34
3.2.1	Amostra	34
3.3	Caracterização da amostra	34
3.4	Tratamento e análise dos resultados obtidos	37
3.5	Resultados obtidos.....	45
4.	Conclusões	47
4.1	Conclusões do estudo	47
4.2	Limitações ao estudo	48
4.3	Investigações futuras	48
	Referências Bibliográficas:.....	49
	Apêndice 1	55

Índice de quadros e tabelas

Tabela 2.1 – Limites de isenção auditoria ao nível europeu	5
Tabela 2.2 – Limites de isenção auditoria Chipre, Estónia, Itália e Roménia.....	6
Tabela 2.3 – Limites de isenção auditoria Dinamarca, França, Irlanda e Eslováquia	7
Tabela 2.4 – Julgamento do auditor.....	12
Tabela 2.5 – Tipos de opinião modificada	13
Tabela 2.6 – Estrutura da CLC para EIP e NEIP.....	14
Tabela 2.7 – Comunicação da MRA	15
Tabela 3.1 – Fases do processo de investigação.....	33
Gráfico 3.2 – Caracterização da amostra (atividade profissional)	35
Gráfico 3.3 – Caracterização da amostra (posição profissional).....	36
Gráfico 3.4 – Caracterização da amostra (experiência profissional).....	37
Gráfico 3.5 – Rotação obrigatória EIP	38
Gráfico 3.6 – Conceito de EIP.....	38
Gráfico 3.7 – Alargamento do conceito de EIP.....	39
Gráfico 3.8 – Redução do conceito de EIP.....	40
Gráfico 3.9 – Rotação obrigatória ROC/SROC nas NEIP	40
Gráfico 3.10 – Não rotatividade do ROC/SROC nas NEIP	41
Gráfico 3.11 – ROC/Auditor há mais de 10 anos nas NEIP	42
Gráfico 3.12 – ROC/Auditor há mais de 10 anos nas NEIP	42
Gráfico 3.13 – Fatores que ameaçam a independência do ROC/SROC nas NEIP	43
Gráfico 3.14 – Normativo nas EIP e nas NEIP	44

Gráfico 3.15 – Reforço percepção de independência do ROC/SROC

..... 45

Lista de abreviaturas/símbolos

CLC – Certificação Legal de Contas

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF - Demonstrações Financeiras

EFAA - European Federation of Accountants and Auditors for SMEs

EIP- Entidades classificadas de interesse público

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IASB – International Accounting Standard Board

IF – Informação Financeira

IFAC - International Federation of Accountants

IIA – Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – Internacional Standard on Auditing (Norma Internacional de Auditoria)

MRA - Matérias Relevantes de Auditoria

NEIP – Entidades não classificadas como Entidades de Interesse Público

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PME – Pequenas e Médias Empresas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SARL - Société à Responsabilité Limitée

SAS - Société par Actions Simplifiée

SEC – Securities and Exchange Commission

SNC - Société en Nom Collectif

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

1. Introdução

A presente dissertação, que tem como tema “A percepção dos auditores quanto à independência nas entidades que não são de interesse público” insere-se no âmbito do Mestrado em Auditoria.

Nesta introdução pretende-se descrever o objeto de estudo, o objetivo da investigação, a metodologia seguida e a estrutura da dissertação.

1.1 Enquadramento e relevância do tema

Ao longo dos tempos, com as diversas crises e escândalos financeiros a função de auditoria tem vindo a ganhar especial importância no reforço de confiança para os investidores e diversos *stakeholders* de uma organização. Com isto, a independência, torna-se fundamental para o exercício da função de auditoria.

A lei n.º 148/2015, introduziu limitações de mandato do ROC/SROC para as auditorias a entidades de interesse público. O fato de esta legislação não abranger outras entidades, torna importante perceber se a não rotatividade do ROC/SROC terá implicações na independência.

1.2 Objeto e objetivo da dissertação

Esta dissertação tem como objetivo estudar o impacto da não obrigatoriedade de rotatividade da SROC/ROC nas entidades não consideradas de interesse público, na independência do auditor.

Para estudarmos esta temática, foi elaborado um inquérito às sociedades de revisores oficiais de contas, revisores oficiais de contas e profissionais de auditoria.

Para o efeito, definiu-se como pergunta inicial:

Será a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria para as não EIP um fator determinante na independência do auditor?

1.3 Metodologia de investigação

Com a presente dissertação pretende-se investigar o impacto da não obrigatoriedade de rotatividade da SROC/ROC nas entidades não consideradas de interesse público na independência do auditor.

Para tal, a metodologia adotada foi definida de forma a permitir obter respostas às questões estabelecidas e consiste, numa primeira fase, na revisão da literatura relativa ao tema em estudo.

Na realização do estudo empírico a metodologia utilizada foi a elaboração de um inquérito aos revisores oficiais de contas.

1.4 Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se estruturada em quatro capítulos.

O primeiro capítulo (Introdução), apresenta o enquadramento e relevância do tema, objeto e objetivo da dissertação e metodologia de investigação.

No segundo capítulo (Enquadramento Teórico) é apresentado o enquadramento teórico do tema proposto, auditoria financeira, independência em auditoria, qualidade da auditoria financeira, ética em auditoria financeira.

O terceiro capítulo (Estudo Empírico) contempla a metodologia adotada para a obtenção de resultados, a amostra e as técnicas estatísticas utilizadas. Assim como a interpretação dos resultados obtidos.

O quarto capítulo (Conclusão) inclui as principais conclusões e limitações do presente estudo, assim como sugestões para investigações futuras no âmbito do tema proposto nesta dissertação.

2. Enquadramento teórico

2.1 O papel do auditor na sociedade

Alves, J. (2015, p. 33) define auditoria financeira como “uma atividade de realização, de acordo com certas normas, de exames independentes, objetivos e competentes, a conjunto de demonstrações financeiras e a toda a documentação de suporte das mesmas, conduzida com a intenção de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade”.

Já Almeida, B. (2019, p. 3) define auditoria financeira como “um processo sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

De acordo Arens, A., Randal E., Beasley M. (2012, p. 4), “auditoria é a acumulação e avaliação de evidências sobre informações para determinar e relatar o grau de correspondência entre as informações e os critérios estabelecidos”. Messier (2008, p. 11) refere que “a auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências sobre afirmações sobre ações e eventos económicos para determinar o grau de correspondência entre essas afirmações e critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores interessados”.

Com base nas definições apresentadas podemos definir auditoria financeira como um exame, conduzido por uma pessoa idónea, independente, tecnicamente preparada, tendo como base certos princípios e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor financeiro formar uma opinião.

2.2 Entidades sujeitas a auditoria

Nos termos do artigo 413.º do Código das Sociedades Comerciais, as sociedades anónimas estão obrigadas a possuir ROC para efeitos de certificação legal de contas, incluído no conselho fiscal ou em nomeação de fiscal único.

O artigo 262º n.º 2 do CSC refere que as sociedades (exceto as sociedades anónimas) que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

1. Total do balanço - € 1 500 000;
2. Total das vendas líquidas e outros proveitos - € 3 000 000;
3. Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício - 50.

Estão também obrigadas a revisão legal de contas:

- ✓ As Sociedades Gestoras de Participações Sociais - SGPS (Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro).
- ✓ As sociedades por quotas cujo contrato determine a existência de um Conselho Fiscal (artigo 262.º Código das Sociedades Comerciais).
- ✓ As entidades que sejam obrigadas a apresentar Contas Consolidadas (Decreto-Lei n.º 238/91 de 2 de julho).
- ✓ As Caixas de Crédito Agrícola Mútuo (Decreto-Lei n.º 142/09 de 16 de junho).
- ✓ As Câmaras Municipais (Decreto-Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro).
- ✓ Os Agrupamentos Complementares de Empresas, desde que o agrupamento emita obrigações (Lei n.º 4/73 de 4 de junho)

Importa salientar que as opções na aplicação dos normativos contabilísticos também poderão implicar a obrigatoriedade de as demonstrações financeiras ficarem sujeitas a certificação legal de contas.

Se não existir outra obrigação contabilística, legal ou estatutária de sujeitar as demonstrações financeiras a certificação legal de contas, uma sociedade por quotas poderá deixar de designar um ROC, quando dois dos três requisitos anteriormente referidos não se verificarem durante dois anos consecutivos.

Assim, pelo n.º 3 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, cessa a obrigação de nomeação de ROC sempre que as entidades deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do mesmo artigo 262.º, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao do termo daquele período. Adaptado de OCC (2019).

Vejamos agora quais os limites de isenção de auditoria aplicados nos restantes países europeus.

De acordo com o estudo *Audit Exemption Thresholds in Europe* (2020) realizado pela Accountancy Europe podemos observar ao nível europeu, as alterações nos limites de isenção de auditoria, desde 2016 até 2020.

Na tabela 2.1 podemos observar os limites de isenção de auditoria nos 28 Estados Membros, e também na Noruega, Islândia, Suíça e Turquia:

Tabela 2.1 – Limites de isenção auditoria ao nível europeu

País	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Austria	5 000 000 €	10 000 000 €	50
Bélgica	4 500 000 €	9 000 000 €	50
Bulgaria	1 000 000 €	2 000 000 €	50
Croacia	2 000 000 €	4 000 000 €	25
Chipre	0 €	0 €	0
Répubblica Checa	1 500 000 €	3 000 000 €	50
Dinamarca	537 000 €	1 075 000 €	12
Dinamarca	6 000 000 €	12 000 000 €	50
Estónia	800 000 €	1 600 000 €	24
Estónia	2 000 000 €	4 000 000 €	50
Finlândia	100 000 €	200 000 €	3
França	4 000 000 €	8 000 000 €	50
Alemanha	6 000 000 €	12 000 000 €	50
Grécia	4 000 000 €	8 000 000 €	50
Hungria	Não aplicável	965 000 €	50
Islândia	1 400 000 €	2 800 000 €	50
Irlanda	6 000 000 €	12 000 000 €	50
Itália	4 000 000 €	4 000 000 €	20
Letónia	800 000 €	1 600 000 €	50
Lituânia	1 800 000 €	3 500 000 €	50
Luxemburgo	4 400 000 €	8 800 000 €	50
Malta	46 600 €	93 000 €	2
Holanda	6 000 000 €	1 200 000 €	50
Noruega	2 500 000 €	625 000 €	10
Polónia	2 500 000 €	5 000 000 €	50
Portugal	1 500 000 €	3 000 000 €	50
Roménia	3 500 000 €	7 000 000 €	50

Eslováquia	2 000 000 €	4 000 000 €	30
Eslovénia	4 000 000 €	8 000 000 €	50
Espanha	2 850 000 €	5 700 000 €	50
Suécia	150 000 €	300 000 €	3
Suiça	18 203 000 €	36 405 000 €	250
Turquia	5 500 000 €	11 000 000 €	175
Reino Unido	6 541 000 €	13 082 000 €	50

Fonte: Accountancy Europe (2020)

Entre 2016 e 2020, quatro países europeus reduziram os seus limites de isenção de auditoria: Chipre, Estónia, Itália e Roménia. (Tabela 2.2).

Tabela 2.2 – Limites de isenção auditoria Chipre, Estónia, Itália e Roménia

Chipre	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	0 €	0 €	0
Limites anteriores	3 400 000 €	7 000 000 €	50

Estónia	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	2 000 000 €	4 000 000 €	50
Limites anteriores	2 000 000 €	4 000 000 €	60

Itália	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	4 000 000 €	4 000 000 €	20
Limites anteriores	4 400 000 €	8 000 000 €	50

Roménia	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	3 500 000 €	7 000 000 €	50
Limites anteriores	3 650 000 €	7 300 000 €	50

Fonte: Accountancy Europe (2020)

De acordo com a tabela acima, o Chipre eliminou todos os limites de isenção de auditoria, tornando a auditoria obrigatória para todas as empresas a partir de 16 de setembro de 2016. Até essa data, a Lei das Sociedades em Chipre excluía as pequenas empresas do requisito de auditoria. No entanto, uma vez que as leis fiscais cipriotas exigem demonstrações financeiras auditadas independentemente da dimensão, a isenção não foi, de facto, utilizada pelas empresas. A abolição dos limites de isenção de auditoria foi feita para eliminar as discrepâncias entre as leis cipriotas, sem qualquer alteração efetiva na prática. A Estónia

baixou o limite para o critério número de funcionários, de 60 para 50. Itália reduziu os três limites. A Roménia reduziu os limites para o critério total do balanço e para o critério volume de negócios líquido.

Enquanto que quatro países europeus aumentaram os seus limites de isenção de auditoria, Dinamarca, França, Irlanda e Eslováquia. (Tabela 2.3).

Tabela 2.3 – Limites de isenção auditoria Dinamarca, França, Irlanda e Eslováquia

Dinamarca	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	6 000 000 €	12 000 000 €	50
Limites anteriores	4 837 000 €	9 674 000 €	50

França	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	4 000 000 €	8 000 000 €	50
Limites anteriores SAS	1 000 000 €	2 000 000 €	20
Limites anteriores SARLs & SNCs	1 550 000 €	3 100 000 €	50

Irlanda	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	6 000 000 €	12 000 000 €	50
Limites anteriores	4 400 000 €	8 800 000 €	50

Eslováquia	Total de Balanço	Volume de Negócios	Número de empregados
Novos limites	2 000 000 €	4 000 000 €	30
Limites anteriores	1 000 000 €	2 000 000 €	30

Fonte: Accountancy Europe (2020)

De acordo com a tabela acima, a Dinamarca aumentou o limite para o total do balanço, bem como para o volume de negócios líquido, para os montantes máximos permitidos. A França aumentou os limites para o total do balanço e o volume de negócios líquido. A Irlanda aumentou o limite para o total do balanço, bem como para o volume de negócios líquido, para os montantes máximos permitidos. A Eslováquia aumentou o limite total do balanço e volume de negócios líquido para o dobro.

Portugal manteve os limites de isenção de auditoria entre 2016 e 2020.

Com a Dinamarca e Irlanda a aumentarem os limites para os montantes máximos permitidos há, em 2020, cinco Estados membros da União Europeia que adotam os limites máximos permitidos: Dinamarca, Alemanha, Irlanda, Holanda e Reino Unido.

Comparando os limites previstos no CSC com os aplicados nos restantes países da União Europeia podemos afirmar que Portugal se situa no grupo de países com os limites de obrigatoriedade de auditoria abaixo da média europeia.

Este estudo conclui que de um modo geral, não houve uma tendência clara de aumento ou redução dos limites neste período.

Os dados para esta publicação foram fornecidos pelos membros da Accountancy Europe.

Este estudo refere ainda que no contexto dos limites de exclusão de obrigatoriedade de auditoria, é importante destacar que as pequenas entidades são a espinha dorsal da economia europeia. Portanto, é importante ter serviços de alta qualidade que inspirem confiança e credibilidade também nesta parte da economia. A auditoria está entre estes serviços, pois os auditores verificam se as informações financeiras históricas são confiáveis, o que é crucial para o funcionamento da economia e seu crescimento. Adaptado de Accountancy Europe (2020: p.7)

Nos países onde os limites foram aumentados, as empresas excluídas da auditoria obrigatória podem recorrer aos serviços de auditores profissionais numa base voluntária. Portanto, é importante que a profissão demonstre a relevância dos serviços de auditoria para pequenas empresas, pois para algumas delas o valor de tais serviços pode não ser imediatamente óbvio. Adaptado de Accountancy Europe (2020: p.7)

Até a introdução da última Diretiva Contabilística 2013/34/UE, sempre existiu um requisito da União Europeia para ter uma revisão legal das pequenas empresas. No entanto, os Estados-Membros foram autorizados a excluir todas ou parte das suas pequenas empresas, da sujeição a revisão legal de contas, mas dentro dos limites da legislação da UE. Isto era conhecido como a opção dos Estados-Membros de "exclusão".

Atualmente, com a transposição da Diretiva Contabilística 2013/34/UE, as empresas definidas como pequenas empresas deixaram de ser obrigadas a efetuar uma revisão legal de contas com base na legislação da UE. O considerando 43 da Diretiva Contabilística de 2013 esclarece que é essa a intenção.

No entanto, os Estados-Membros podem impor uma auditoria à totalidade ou a parte das suas pequenas empresas, também designada por regime de "opt-in". Essa decisão de adesão geralmente é motivada pelas condições dessas pequenas empresas e pelas necessidades dos utilizadores da informação. Na verdade, o tamanho da economia de um país, bem como o tamanho das suas entidades individuais, podem ser levados em consideração. A necessidade

de segurança para bancos, fornecedores, acionistas, funcionários e, principalmente, autoridades fiscais pode ter um papel nesta decisão também. A decisão de exigir auditoria de pequenas empresas também pode ser vista como uma medida cujo objetivo é diminuir o risco de crime económico e insolvência empresarial. (Accountancy Europe (2020)).

De acordo com as conclusões do estudo *A presença do Auditor nas PME* de Agostinho F. (2016, p. 126-127) a generalidade dos ROC concorda que os limites estabelecidos no art.º 262.º do CSC são adequados à realidade empresarial portuguesa. Contudo, apesar dos ROC concordarem com os atuais limites definidos na lei societária, estes têm a perceção que existem várias sociedades por quotas, que embora estejam obrigadas por lei a ter um ROC no seu órgão de fiscalização, não cumprem essa obrigação legal, sem que exista qualquer órgão institucional que verifique essa omissão, não sendo, por isso, essas entidades penalizadas por esse incumprimento legal.

Conclui ainda que a maioria das sociedades por quotas portuguesas continuaria com o serviço do seu auditor, ainda que este deixasse de ser obrigatório por imposição legal.

2.3 Definição de Entidades não consideradas de Interesse Público

(NEIP)

A legislação existente define entidades de interesse público, considerando-se NEIP todas as restantes entidades.

A Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, define como entidades de interesse público as seguintes:

- a) Entidades regidas pelo direito de um Estado-Membro, cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro na aceção do artigo 4.o, n.o 1, ponto 14, da Diretiva 2004/39/CE;
- b) Instituições de crédito, tal como definidas no artigo 3.o, n.o 1, ponto 1, da Diretiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho (16), que não as referidas no artigo 2.o dessa diretiva;
- c) Empresas de seguros, na aceção do artigo 2.o, n.o 1, da Diretiva 91/674/CEE do Conselho; ou

- d) Entidades designadas pelos Estados-Membros como entidades de interesse público, por exemplo, entidades de relevância pública significativa em razão da natureza das suas atividades, da sua dimensão ou do seu número de trabalhadores;

A nível nacional foi adotada a possibilidade prevista na alínea d) desta diretiva, aplicando-se assim um critério mais lato. A Lei n.º 148/2015 qualifica como entidade de interesse público as seguintes entidades:

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

- b) As instituições de crédito;

- c) As empresas de investimento, salvo as sociedades de consultoria para investimento;

- d) Os organismos de investimento coletivo sob forma contratual e societária, previstos no regime geral dos organismos de investimento coletivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro;

- e) As sociedades de capital de risco, as sociedades de investimento em capital de risco e os fundos de capital de risco, previstos no Regime Jurídico do Capital de Risco, Empreendedorismo Social e Investimento Especializado, aprovado pela Lei n.º 18/2015, de 4 de março;

- f) As sociedades de investimento alternativo especializado e os fundos de investimento alternativo especializado, previstos no Regime Jurídico do Capital de Risco, Empreendedorismo Social e Investimento Especializado, aprovado pela Lei n.º 18/2015, de 4 de março;

- g) As sociedades de titularização de créditos e os fundos de titularização de créditos;

- h) As empresas de seguros e de resseguros;

- i) 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);

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

k) Os fundos de pensões;

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

O parágrafo anterior justifica a inclusão da questão 3 no questionário.

De salientar que a redução da definição de EIP já se encontra prevista no documento de consulta pública da CMVM n.º 8/2018.

O parágrafo anterior justifica a inclusão das questões 4 e 5 no questionário.

2.4 Certificação Legal de Contas em EIP e NEIP

A certificação legal das contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis. (Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro)

O ROC pode emitir a CLC com opinião não modificada ou com opinião modificada.

Existem dois tipos de opinião não modificada:

- ✓ Certificação legal de contas sem ênfases;
- ✓ Certificação legal de contas com ênfases.

Existem três tipos de opinião modificada:

- ✓ Opinião com reservas;
 - 1) Reservas por desacordo – As demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material. (ISA 705);
 - 2) Reservas por limitação de âmbito – Não foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. (ISA 705);
- ✓ Opinião adversa;

- ✓ Escusa de opinião;

Fonte: OROC (2018, p. 299;305)

A tabela 2.4, reproduzida do parágrafo A1 da ISA 705, ilustra a forma como o tipo de opinião a expressar é afetada pelo julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá origem à modificação e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos nas demonstrações financeiras:

Tabela 2.4 – Julgamento do auditor

Natureza da matéria que dá origem à modificação	Julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras	
	Materiais MAS NÃO profundos	Materiais E profundos
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

Fonte: OROC (2018, p. 306)

O uso apropriado dos três tipos de opiniões modificadas está descrito na tabela 2.5:

Tabela 2.5 – Tipos de opinião modificada

Tipo	Aplicabilidade	Redação
Opinião com reservas	<p>Quando o efeito é material, mas não profundo sobre as demonstrações financeiras. Aplica-se quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • É obtida prova de auditoria suficiente a apropriada, mas o auditor conclui que existem distorções, individuais ou agregadas, que são materiais, mas não profundas para as demonstrações financeiras; ou • Não foi possível ao auditor obter prova de auditoria suficiente a apropriada sobre a qual basear a opinião e o auditor conclui que os possíveis efeitos de distorções não detetadas, a haver, nas demonstrações financeiras podem ser materiais, mas não são profundas. 	<p>“Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos (ou possíveis efeitos⁴) da matéria referida na secção ‘Bases para a opinião com reservas’, as demonstrações financeiras anexas apresentam...”</p>
Opinião adversa	<p>Quando o efeito das distorções é material e profundo.</p> <p>Aplica-se quando é obtida prova de auditoria suficiente a apropriada, mas o auditor conclui que as distorções, individuais ou agregadas, são não só materiais como profundas.</p>	<p>“Em nossa opinião, devido à relevância da(s) matéria(s) referida(s) na secção ‘Bases para a opinião adversa’, as demonstrações financeiras anexas não apresentam...”</p>

Tipo	Aplicabilidade	Redação
Escusa de opinião	<p>Quando o possível efeito de distorções não detetadas, a haver, pode ser não só material como profundo.</p> <p>Aplica-se quando não foi possível ao auditor obter prova de auditoria suficiente a apropriada sobre a qual basear a opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detetadas, a haver, podem ser não só materiais como profundos. Também se aplica em casos raros em que não é possível formar uma opinião devido à potencial interação de múltiplas incertezas e seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.</p>	<p>“Não emitimos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas. Devido à relevância da(s) matéria(s) referida(s) na secção ‘Bases para a escusa de opinião’, não obtivemos prova de auditoria suficiente e apropriada que nos proporcionasse uma base para emitirmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas.”</p>

Fonte: OROC (2018, p. 306)

Na tabela 2.6 apresentamos a estrutura da Certificação Legal de Contas/relatório de auditoria para as EIP e NEIP:

Tabela 2.6 – Estrutura da CLC para EIP e NEIP

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade (<i>quando aplicável</i>) • Matérias relevantes de auditoria • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 	<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade (quando aplicável) • Matérias relevantes de auditoria (opcional) • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão

Fonte: OROC (2018, p. 300)

A tabela anterior justifica a inclusão das questões 10, 11 e questão 13 no questionário.

De acordo com a tabela acima podemos observar que existem diferenças na CLC para EIP e NEIP. Desde logo, o facto de a inclusão de matérias relevantes de auditoria na CLC para NEIP ser opcional.

Conforme descrito na *Guia de aplicação das ISAS – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*, OROC (2018, p. 300), os objetivos de comunicar Matérias Relevantes de Auditoria são:

- ✓ Melhorar o valor da comunicação do relatório de auditoria proporcionando maior transparência acerca da auditoria; e
- ✓ Proporcionar informação adicional específica da entidade aos utilizadores das demonstrações financeiras para os ajudar a compreenderem as matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria do período em análise.

As MRA são selecionadas das matérias que foram discutidas com os encarregados da governação.

Tal como apresentado na tabela 2.7, a comunicação das Matérias Relevantes de Auditoria pode ser obrigatória, voluntária ou não permitida:

Tabela 2.7 – Comunicação da MRA

A comunicação das MRA é:	
Obrigatória	Para todas as Entidades de Interesse Público (EIP) tal como definidas legalmente.
Voluntária	Para todas as entidades que não sejam EIP, quando: <ul style="list-style-type: none"> • O órgão de gestão ou os encarregados da governação solicitar ao auditor que façam essa comunicação no relatório de auditoria; ou • O auditor considerar apropriado comunicar essas matérias no seu relatório.
Não permitida	Como substituto de divulgações nas demonstrações financeiras.
	Como substituto do relato de uma incerteza material que coloque dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em continuar as atividades, de acordo com a ISA 570.
	Como uma opinião de auditoria separada sobre matérias individuais.
	Como substituto da expressão de uma opinião modificada que seja exigida de acordo com a ISA 705 (Revisita).
	Quando o auditor expressar uma escusa de opinião.

Fonte: OROC (2018, p. 301)

Outra diferença entre a CLC emitida para EIP e a CLC emitida para NEIP é a inclusão de elementos adicionais na CLC para EIP previstos no artigo 10º do Regulamento nº 537/2014, ou seja, a CLC é elaborada de acordo com o disposto no artigo 28.o da Diretiva 2006/43/CE e inclui, além disso, pelo menos:

- ✓ A indicação da pessoa ou o órgão que nomeou o(s) revisor(es) oficial(ais) de contas ou a(s) sociedade(s) de revisores oficiais de contas;
- ✓ A indicação da data da nomeação e o período total do mandato ininterrupto, incluindo renovações e reconduções anteriores do(s) revisor(es) oficial(ais) de contas ou da(s) sociedade(s) de revisores oficiais de contas;
- ✓ A divulgação, em apoio do parecer de auditoria, dos elementos seguintes:
 1. Uma descrição dos riscos de distorção material mais significativos identificados, incluindo os riscos apurados de distorção material devido a fraude,
 2. Uma síntese da resposta do revisor a esses riscos, e
 3. Se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos. Caso seja relevante para as informações supramencionadas facultadas no relatório de auditoria ou certificação legal das contas no que se refere a cada risco avaliado de distorção material, tal relatório inclui uma

referência clara às divulgações relevantes incluídas nas demonstrações financeiras.

- ✓ Uma explicação de que em que medida a revisão legal de contas foi considerada eficaz na deteção de irregularidades, incluindo fraudes;
- ✓ A confirmação de que o parecer de auditoria é coerente com o relatório adicional dirigido ao comité de auditoria referido no artigo 11.º;
- ✓ A declaração de que não foram prestados os serviços distintos da auditoria proibidos, a que se refere o artigo 5.º, n.º 1, e que o(s) revisor(es) oficial (ais) de contas ou a(s) sociedade(s) de revisores oficiais de contas se mantiveram independentes em relação à entidade auditada durante a realização da auditoria;
- ✓ A indicação de todos os serviços, além da revisão legal de contas, que foram prestados pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas à entidade auditada e à(s) entidade(s) sob o seu controlo, e que não tenham sido divulgados no relatório de gestão ou nas demonstrações financeiras.

Os Estados-Membros estabelecem requisitos adicionais em relação ao conteúdo do relatório de auditoria ou certificação legal das contas.

2.5 Independência em auditoria

2.5.1 Conceito de independência

De acordo com o *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* da OROC (2018, p. 29), independência compreende:

(a) Independência de espírito – o estado de espírito que permite a expressão de uma conclusão sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo, assim, que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.

(b) Independência aparente – o evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa de trabalho, tenham sido comprometidos.

Almeida, B. (2019, p. 105) refere que independência é um conceito mutável e tem de ser inserido na envolvente. O mesmo autor refere que independência tem na base um conceito de profissionalismo assente numa independência de espírito não facilmente determinável e quantificável.

Bahram Soltani (2007, p. 196) descreve que a independência do auditor "refere-se à capacidade do auditor de manter uma atitude mental objetiva e imparcial durante a auditoria". Hayes, R., Dassen, R. Schilder, A. Wallage P. (2005, p. 85) descrevem independência como tendo uma posição de um ponto de vista imparcial na execução de testes de auditoria, análise de resultados e comprovada no relatório de auditoria. Arens, et.al (2012, p. 131) explica que: "A independência requer uma atitude de responsabilidade separada do interesse do cliente. O auditor deve manter uma atitude de ceticismo profissional saudável". Arens et.al (2012, p. 34) explica que a independência do auditor é dividida em duas partes: "Independência, consistindo em dois componentes: independência na mente e independência na aparência. A independência na mente reflete o estado de espírito do auditor que permite que a auditoria seja realizada com uma atitude imparcial. Reflete uma exigência de longa data de que os membros sejam realmente independentes. Independência na aparência é o resultado de outras interpretações dessa independência. Se, de facto, os auditores são independentes, e os utilizadores da informação creem que os auditores são "advogados" do cliente, a maior parte do valor da função de auditoria é perdida.

Mautz e Sharaf (1993, p. 249) explicam que a independência dos auditores é composta por três dimensões:

- 1) Independência de programação: liberdade de controle ou influência indevida na seleção de técnicas e procedimentos de auditoria e na extensão da sua aplicação. Isso requer que o auditor tenha liberdade para desenvolver o seu próprio programa, tanto quanto às etapas a serem incluídas e a quantidade de trabalho a ser executado, dentro dos limites gerais do trabalho.
- 2) Independência investigativa: liberdade de controle ou influência nas seleções de áreas, atividades, relacionamentos pessoais e políticas gerência a serem examinadas. Isso requer que nenhuma fonte legítima de informação seja "fechada" ao auditor.
- 3) Relato de independência: liberdade de controle ou influência na declaração de fatos revelada pelo exame ou na expressão de recomendações ou opiniões como resultado do exame.

Hayes, R., et al (2005, p. 83) afirma que a independência do auditor face à entidade auditada é um dos requisitos básicos para manter a confiança do público na fiabilidade do relatório de auditoria. Independência do auditor é, portanto, sinónimo de confiança.

De acordo com a opinião do então bastonário da OROC, José Rodrigues de Jesus, publicada na revista *Revisores e Auditores* Abril/Junho de 2018 (p. 16) a independência do auditor “requer a isenção mental, irrestricção de pensamento” ...” estando cada vez mais ligada à aparência”. José Rodrigues de Jesus refere ainda que “a independência intelectual implica características natas, mas impõe treino, dedicação, estudo que têm de ser sublinhados. Sendo pessoas que vivem no mundo, têm de preservar um núcleo onde, sempre em termos de liberdade, possam atuar praticamente sem amarras. A aparência determina muitas restrições, uma autocontenção social, uma vigilância permanente das relações familiares, sociais, de trabalho. Não raro, esta circunstância implica distanciamento, evitado de ceticismo que, ao tornar-se militante, pode conduzir a inesperadas manifestações de personalidade. A independência intelectual exige uma independência material, pelo que deverá haver uma remuneração condizente, o que conduz a que, naturalmente, os meios, humanos e materiais, que haverão de ser de elevada qualidade, sejam adequadamente compensados e que a expressão residual do rendimento do auditor proporcione o mínimo de conforto compatível com a responsabilidade e o estatuto profissional e social que têm de ser a sua marca”.

Podemos concluir então que a independência do auditor é a capacidade do auditor de manter a atitude mental objetiva e imparcial, no interesse do cliente na condução da auditoria, analisando os resultados e atestado no relatório de auditoria.

2.5.2 Ameaças à independência

No capítulo 3 seção 1 do CEOROC estão categorizadas as ameaças à independência, nomeadamente:

- ✓ Ameaça de interesse pessoal – A ameaça de que qualquer interesse, financeiro ou outro, venha a influenciar o comportamento e o julgamento do auditor de forma indevida;
- ✓ Ameaça de auto-revisão – A ameaça de que o auditor não avalie adequadamente os resultados de um julgamento ou serviço anteriormente feito por si;

- ✓ Ameaça de representação – A ameaça de que o auditor defenda a posição de um cliente, ao ponto de a sua objetividade poder a vir ficar comprometida;
- ✓ Ameaça de familiaridade – A ameaça de que, devido a um relacionamento de afinidade ou prolongado, o auditor seja demasiado condescendente em relação aos seus interesses, ou demasiado acrítico em relação ao seu trabalho;

O parágrafo anterior justifica a inclusão das questões 8 e 9 no questionário.

- ✓ Ameaça de intimidação - Por último a ameaça de que o auditor seja dissuadido de atuar objetivamente devido a pressões reais ou veladas, incluindo tentativas para exercer influência indevida sobre si.

Face a estas ameaças o auditor deve implementar ações que as possam mitigar a um nível aceitável. Estas ações são designadas de salvaguardas, que podem ser criadas pela profissão, pela legislação, salvaguardas estabelecidas no contexto de trabalho e salvaguardas criadas pelo cliente.

Adaptado de Almeida, B. (2019, p. 116)

O capítulo 4 - seção 1 do CEOROC refere que a independência abarca duas dimensões: uma independência de mente e uma independência na aparência.

A primeira permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional, permitindo ao auditor atuar com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Na segunda o auditor deve pautar a sua conduta evitando fatos e circunstâncias que possam pôr em causa a sua integridade, objetividade e ceticismo profissional.

São identificadas as seguintes ameaças à independência:

- ✓ Interesses financeiros
- ✓ Empréstimo e garantias
- ✓ Relacionamentos empresariais
- ✓ Relações familiares e pessoais
- ✓ Quadro de um cliente em que foi auditor
- ✓ Auditor que foi quadro de um cliente
- ✓ Associação prolongada a um cliente

O parágrafo anterior justifica a inclusão da questão 12 no questionário.

No art.º 88 e seguintes, bem como no art.º 134º do EOROC definem as incompatibilidades e impedimentos, que se dividem em:

- Incompatibilidades em geral – A profissão de ROC é incompatível com qualquer outra que possa implicar a diminuição da independência (art.º 88 EOROC).

- Incompatibilidades específicas – No art.º 89º EOROC especifica que tipo de situações são incompatíveis com o exercício de funções de auditoria ou revisão legal de contas. O artigo 89.º EOROC refere que:

1 - Os revisores oficiais de contas que, sendo trabalhadores de entidades públicas, nestas desempenhem funções de supervisão, controlo, fiscalização, inspeção ou similares não podem exercer funções de revisão ou auditoria às contas em empresas e demais entidades inseridas no âmbito da intervenção daquelas entidades públicas.

2 - 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.

3 - 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 capítulo iii do título i, 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.

4 - As circunstâncias referidas nos n.º 1 e 3, quando se verificarem relativamente a sócios de sociedade de revisores oficiais de contas, constituem apenas incompatibilidade quanto a esses sócios.

5 - A superveniência de algum dos motivos indicados nos n.º 1 a 3 importa a caducidade da designação.

6 - A designação como suplentes de sócios de sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito das funções de revisão legal das contas não constitui incompatibilidade da mesma sociedade.

No artigo 91.º da lei n.º 140/2015, de 7 de setembro de 2015, estão considerados os seguintes impedimentos:

1 - A atividade de revisor oficial de contas, pela sua natureza e exigências, deve, por norma, ser exercida em regime de dedicação exclusiva.

2 - 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 caráter 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.

3 - Os vínculos estabelecidos pelos revisores oficiais de contas ou pelos sócios de sociedades de revisores oficiais de contas com vista ao exercício das funções previstas no Artigo 48.º não prejudicam o exercício da atividade em regime de dedicação exclusiva.

4 - Os revisores oficiais de contas, incluindo os sócios de sociedade de revisores oficiais de contas seus representantes no exercício dessas funções, que nos últimos três anos tenham exercido funções de revisão legal das contas em empresa ou outra entidade, estão

impedidos de nela, ou em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, exercer funções de membros dos seus órgãos de administração ou gerência.

5 - Os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas que exerçam funções de revisão legal das contas numa entidade de interesse público estão impedidos de afetar ao exercício de tais funções quaisquer revisores oficiais de contas ou sócios da sociedade de revisores oficiais de contas que tenham sido, nos últimos quatro anos, administradores ou quadros diretivos com influência significativa sobre a preparação das contas dessa entidade de interesse público.

6 - Os revisores oficiais de contas e os sócios de sociedades de revisores oficiais de contas que exerçam funções em entidades de interesse público estão impedidos de celebrar contratos de trabalho com essas sociedades, durante o período do mandato e até três anos após a sua cessação.

7 - Sem prejuízo dos direitos adquiridos por terceiros de boa-fé, a inobservância do disposto no n.º 4 implica a nulidade da eleição ou designação para o correspondente cargo e a punição com pena não inferior à de multa.

8 - A inobservância do disposto no n.º 2, 5 e 6 implica a punição com pena não inferior à de multa.

De acordo com as conclusões do estudo *Impacto da Reforma Europeia de auditoria sob a perspectiva dos auditores externos* realizado por Nunes. V. (2019, p. 84-87):

- ✓ A prestação de serviços distintos da auditoria em simultâneo com a prestação de serviços de auditoria e a permanência da equipa de auditoria durante um largo e determinado período são vistas pelos auditores externos como uma ameaça à independência.
- ✓ As medidas implementadas pela Reforma Europeia de Auditoria com o objetivo de reforçar a independência, na opinião dos ROC, todas contribuíram para o reforço da independência do auditor.
- ✓ De entre as diversas medidas, o alargamento do âmbito dos serviços distintos da auditoria proibidos é a medida que mais contribui para este reforço.
- ✓ Ainda que já exista como salvaguarda a rotação obrigatória do *partner* para a circunstância relativa à permanência da equipa de auditoria durante um largo e determinado período de tempo, a maioria dos ROC considera que a rotação da própria firma contribui para um reforço da independência do auditor externo.

- ✓ Observa-se que a maioria dos ROC considera que o novo modelo de relato permite um melhor conhecimento do trabalho do auditor e da separação das responsabilidades, que a referência à fraude é necessária à boa compreensão do papel do auditor e, com especial ênfase, que a inclusão das matérias relevantes constitui um aspeto importante para a redução das diferenças de expectativas.

Já em relação a importância da independência dos auditores na prevenção e deteção de fraude, o estudo de Ramos, C. (2016, p. 71-72), com o mesmo nome, teve como objetivo verificar se a independência do auditor é importante na prevenção e deteção da fraude. Para isso, realizou um questionário aos auditores internos e externos, de modo a perceber como atuam perante um conjunto de situações que lhes podem condicionar a independência. As conclusões foram:

- ✓ No geral, todos os auditores admitem atuar de forma independente, ainda que na maioria das vezes, mas a verdade é que as fraudes acontecem e estes não deixam de estar associados aos grandes escândalos financeiros levando, inclusive, a que os organismos que regulam a profissão criem mecanismos de salvaguarda à sua independência.
- ✓ Embora a deteção da fraude não seja da responsabilidade primária dos auditores, o papel destes é fundamental uma vez que as normas que regulam a atividade não os isenta dessa obrigação. Assim, a independência dos auditores deverá constituir a base fundamental da auditoria, dado o impacto que a sua falta pode causar nas organizações.
- ✓ É certo que as entidades auditadas tendem a pressionar os auditores, mas estes devem ter consciência de que os seus princípios éticos devem ser mantidos, independentemente das pressões e ameaças a que estejam sujeitos no exercício das suas funções.
- ✓ Os inquiridos admitem atuar, maioritariamente, de forma independente, admitindo também que fatores como relações empresariais e/ou familiares, interesses financeiros e os honorários constituem verdadeiras ameaças e que, algumas vezes, levam os auditores a atuar de forma não totalmente independente. No que respeita aos serviços de não-auditoria, não foi possível determinar uma resposta-padrão relativamente à influência destes na independência do auditor.

Podemos concluir que para além dos impedimentos e ameaças previstas no EOROC, existe também a perceção dos auditores que atuam de forma independente e que existem fatores que ameaçam a sua independência.

2.5.3 Cultura e meio envolvente e independência em auditoria

Para além das ameaças à independência do auditor identificadas em cima, outro fator condicionador da independência é a cultura do próprio país em que as entidades estão inseridas bem como os próprios auditores que auditam as mesmas. A tão conhecida frase de Ortega y Gasset de que “o homem é o homem e a sua circunstância” aplica-se a esta temática. A cultura envolvente dos profissionais de auditoria influencia a sua forma de atuar. Ligado à cultura estão valores familiares que o auditor traz como base e que são também eles que influenciam o seu comportamento ético.

De acordo com Hofstede, G., Hofstede G., Minkov M. (2010, p. 4-6) a cultura consiste “nas regras não escritas do jogo social. É a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas de outros”.

Os mesmos autores referem que cada pessoa possui dentro de si padrões de pensamento, sentimento, e potencial atuação que foi aprendida ao longo da vida e que muito disso foi adquirido na primeira infância, porque nessa época uma pessoa é mais suscetível a aprender e assimilar.

Em Espanha, os resultados do estudo de Blandon, G. J., Bosch, A. M. J. (2013), revelam que a permanência do mesmo contabilista ao longo tempo pode favorecer a qualidade da informação financeira enquanto que a permanência do mesmo auditor ao longo do tempo parece prejudicar a independência do auditor assim como a prestação de serviços extra auditoria à entidade auditada.

2.5.4 Relação entre independência e qualidade de auditoria

De acordo com INTOSAI (2019, p. 15) a qualidade do processo de auditoria refere-se à capacidade de detetar e relatar distorções materiais, revelando a conformidade do auditor com objetivos e conteúdos da auditoria. Refere ainda que a qualidade do relatório de

auditoria exige consistência com as normas e regulamentos aplicáveis, garantindo precisão, clareza e oportunidade. Quaisquer erros, fraudes e lacunas devem ser devidamente considerados e resolvidos, e os comentários, avaliações e conclusões devem ser baseados em evidências completas, precisas e confiáveis. As recomendações de auditoria devem ser legais, justas, objetivas e viáveis.

Já de acordo com o IAASB (2011, p. 3) a qualidade da auditoria está sujeita a muitos influências diretas e indiretas. Embora às vezes se possa colocar mais ênfase nas influências diretas, esta perspectiva por si só não é suficiente para resolver a questão de se a qualidade da auditoria foi alcançada em um contexto mais amplo. As percepções da qualidade da auditoria variam entre as partes interessadas dependendo do seu nível de envolvimento direto nas auditorias e na lente pela qual avaliam a qualidade da auditoria.

Diz-nos ainda que existem três fatores importantes que influenciam a qualidade de auditoria: *inputs*; *outputs* e fatores de contexto.

Exemplos de *inputs* temos o normativo de auditoria e os atributos do auditor, de *outputs* os relatórios de auditor e a comunicação do auditor. Por último, exemplos de fatores de contexto temos o *Governance*, as leis e regulamentos existentes.

DeAngelo, L. (1981, p. 186) define qualidade da auditoria como a probabilidade avaliada pelos *stakeholders* de que um determinado auditor irá descobrir um erro no sistema contabilístico do cliente e que o escreva no seu relatório.

Soltani, B. (2007, p. 444) afirma que para realizar uma auditoria de maneira a atender às expectativas razoáveis dos utilizadores das demonstrações financeiras auditadas, é essencial que o trabalho seja realizado com o devido respeito pela qualidade da auditoria. A empresa de auditoria não deve comprometer a qualidade para obter benefícios financeiros. No desenvolvimento de políticas e processos de controlo de qualidade, e para preservar a qualidade da auditoria, as estruturas de gestão das firmas de auditoria são projetadas para impedir que considerações comerciais prevaleçam sobre a qualidade do trabalho de auditoria.

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Beasley M. (2014, p. 134) diz-nos que a qualidade da auditoria depende da independência do auditor e que o valor da auditoria depende muito da percepção do público sobre a independência dos auditores.

De acordo com as conclusões do inquérito realizado por Curto, A. (2016, p. 31) *Independência na aparência: a perspetiva dos auditores e dos utentes no relatório de auditoria*:

1. Os utentes da informação financeira não são condescendentes às relações de amizade entre auditores e órgãos superiores, assim como práticas de atividades conjuntas e frequentação dos mesmos grupos;

2. Os utentes da informação financeira não concordam que a prestação de serviços de consultoria financeira, de gestão de risco, fiscal e serviços de auditoria interna sejam prestados à empresa auditada;

3. Os utentes da informação financeira dão muita importância aos honorários recebidos pelas firmas de auditoria, quer em relação aos trabalhos de auditoria quer de extra-auditoria;

4. Apesar dos auditores desvalorizarem esta questão, os utentes da informação financeira acreditam na existência pressões que podem dissuadir e influenciar a objetividade do auditor. Por exemplo, a possibilidade de a entidade auditada mudar de firma de auditoria no ano seguinte;

5. Também o facto de o trabalho de auditoria não fazer parte do Programa Anual de Controlo de Qualidade preocupa os utentes;

6. É de extrema importância para os utentes da informação financeira que todas as situações de ameaça à independência do auditor venham mencionadas no relatório de auditoria.

De acordo com as conclusões do estudo *Impacto da Reforma Europeia de auditoria sob a perspetiva dos auditores externos* realizado por Nunes. V. (2019, p. 86), os ROC consideram que as seguintes medidas implementadas pela Reforma Europeia de Auditoria contribuem para reforçar a qualidade da auditoria:

- ✓ A consolidação da segregação entre EIP e NEIP e a existência de medidas específicas para as EIP
- ✓ A apresentação ao órgão de fiscalização da entidade auditada de um relatório adicional
- ✓ A rotação obrigatória e o regime sancionatório

Podemos concluir que a qualidade da auditoria depende da independência do auditor.

O auditor é independente e deve ter nomeadamente uma atitude de ceticismo profissional. Sendo o ceticismo profissional uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou fraude, e uma avaliação crítica da prova, é necessário que o auditor planeie e execute uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que provoquem que as DF fiquem materialmente distorcidas.

O ceticismo está intrinsecamente ligado aos princípios éticos fundamentais de objetividade e independência do auditor.

Como referido em cima, inerente à independência do auditor está a ética e deontologia profissional do próprio auditor.

2.5.5 Ética e Deontologia e independência em auditoria

Almeida, B. (2019, p. 98) define ética como “o conjunto de princípios e valores morais que tutelam as ações e decisões de uma pessoa ou de um grupo de pessoas”.

Podemos definir comportamentos poucos éticos aqueles que divergem dos comportamentos geralmente aceites pela sociedade.

Ética está relacionada com comportamentos e atitudes moralmente aceites pela maioria da sociedade, assente em valores pessoais do próprio individuo que assim devem conduzir as suas decisões e ações.

O auditor não poucas vezes, enfrenta dilemas éticos. De acordo com Almeida, B. (2019, p. 99) “um dilema ético pode ser definido como a decisão que um individuo, no caso o auditor, enfrenta quando tem de fazer um juízo sobre o comportamento a ter”.

O Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC) atual está em vigor desde 1 de janeiro de 2012. Foi aprovado pelo regulamento nº 551/2011 e publicado no Diário da República, 2ª série, nº 198, de 14 de outubro de 2011. Este código foi elaborado com base no Código de Ética do IFAC.

Este código aplica-se a todos os profissionais inscritos na OROC, aos colaboradores dos revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas, incluindo membros

estagiários da Ordem, e aos profissionais que sejam sócios, titulares de partes de capital em sociedades de revisores oficiais de contas e não sejam revisores oficiais de contas.

Princípios gerais do Código de Ética:

- ✓ Integridade: Honestidade, conduta pessoal e profissional idónea e responsável.
- ✓ Objetividade (sem conflitos de interesse): o julgamento profissional do auditor não pode ser comprometido por preconceitos, conflitos de interesse ou influências indevidas de outrem.
- ✓ Competência e zelo profissional: o auditor deve manter conhecimentos e competências profissionais ao nível exigido a atuar com diligência de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
- ✓ Confidencialidade: este princípio impõe obrigação ao auditor de se abster de divulgar informação confidencial recolhida em resultado de relações profissionais e de usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros.
- ✓ Comportamento profissional: obrigação de cumprir com as leis e regulamentos.

2.5.6 Necessidade da ética profissional e auditoria financeira

No mundo de hoje, com todos os escândalos financeiros, que colocam em causa a ética profissional e também pessoal do indivíduo é fundamental que o auditor financeiro tenha uma componente ética muito vincada. De acordo com as conclusões do inquérito realizado pela Deloitte (2019), com o tema, a fraude no mercado português, 82% dos inquiridos acreditam que o número de ocorrências de eventos fraudulentos se manteve inalterado ou aumentou, tendo-se verificado uma maior perceção deste tipo de ocorrências no setor financeiro. 31% consideram que no futuro o número de ocorrências vai diminuir. Além disso, 41% dos inquiridos admitem que testemunharam situações de fraude recentemente, identificando como principais custos associados a perda de reputação, a realização do negócio e a redução dos lucros. Também 95% dos inquiridos identificam como principais responsáveis pelas ocorrências de fraude os quadros médios e superiores da organização. As principais fraudes enunciadas estão ligadas a atividades de tráfico de influências, corrupção, suborno e desvio de fundos. Por este motivo, é cada vez mais importante o auditor para além das competências técnicas, ter uma componente ética muito forte, de maneira a também estar habilitado a dar opinião não só com base no que vê nas demonstrações financeiras, mas também com base no que “sente, vê e escuta” na entidade auditada durante o decorrer de

uma auditoria. Que princípios éticos estão por de trás de certos comportamentos e decisões não só da gestão, mas de todos os departamentos da entidade. Nos dias que correm, com uma concorrência e individualismo cada mais vincado no mundo das empresas, em que frequentemente parece existir uma cultura de que os fins justificam os meios, a consciencialização dos profissionais de auditoria para a questão da ética é de especial importância.

Para Almeida, B. (2019, p. 98) “A importância de uma conduta ética por parte da auditoria deriva do reconhecimento que a sociedade tem em relação à profissão, em virtude das suas principais características:

- ✓ Responsabilidade social: o papel do auditor é fornecer uma segurança aceitável de que as DF apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa, servindo de ponte entre o agente e o principal. Neste contexto a independência surge como um pilar fundamental em auditoria.
- ✓ Complexidade das matérias abordadas: a grande maioria dos utilizadores da IF não possui os conhecimentos necessários para saber interpretar as DF. A amplitude da legislação e de normas contabilísticas tornam a auditoria uma matéria difícil, requerendo uma permanente atualização por parte do auditor. À medida que a envolvente muda também as normas contabilísticas e de auditoria se alteram adaptando-se a essa mudança.
- ✓ Exigências para a admissão à profissão: alguns dos requisitos para aceder à profissão (ROC) são possuir uma licenciatura e realizar com aproveitamento o exame e o estágio de admissão à ordem. após admitidos, o seu trabalho deve ser pautado pelo cumprimento das normas e regulamentos, bem como do código de ética.
- ✓ Necessidade da confiança da sociedade: o requisito maior do trabalho do auditor é a credibilidade, sem a confiança dos utilizadores da IF a função social do auditor é posta em causa. A confiança dos utilizadores da IF na qualidade do serviço de auditoria é reforçada quando a profissão encoraja os seus profissionais a seguirem elevados padrões de desempenho e de ética”.

Em jeito de conclusão, é importante o auditor ter uma forte componente ética no seu “background”, para que as suas ações e opiniões sejam vistas como idóneas. A credibilidade é, portanto, fulcral na atividade de auditoria. Como a celebre frase proferida por Warren Buffet “*It takes 20 years to build a reputation and five minutes to ruin it. If you think about that, you'll do things differently*”.

2.6 Argumentos sobre a rotatividade do ROC/SROC em auditoria financeira

Tendo em consideração a limitação de mandatos do ROC/SROC para as EIP, a rotatividade do ROC/SROC em auditoria financeira, tem sido um assunto debatido ao longo dos anos. Podemos dividir a argumentação acerca deste tema em dois grandes grupos, argumentos favoráveis e argumentos desfavoráveis à rotação do ROC/SROC.

O parágrafo anterior justifica a inclusão da questão 2 no questionário.

De acordo com o artigo *The audit mandatory rotation rule: the state of the art* da EY (2015, p. 9), os argumentos favoráveis à rotação do ROC/SROC são:

- ✓ Aumento da independência do cliente de auditoria: A independência na aparência e na realidade podem ser afetados pelo relacionamento duradouro existente entre os auditores e os clientes. Como (Turner (2000) cit EY (2015)), da SEC, referiu: “a independência do auditor envolve apenas uma coisa: a confiança dos investidores nos números”.
- ✓ O benefício de uma “nova aparência”: outro grande benefício da imposição de mudanças periódicas à firma de auditoria emana do que foi descrito como a “nova aparência” ou “novos olhos renovados” (Shockley (1981) cit in EY (2015)).
- ✓ Redução da dependência económica: a rotação obrigatória do ROC/SROC também reduziria o período de dependência econômica do cliente, que por sua vez diminuiria os incentivos potenciais para apoiar as políticas contabilísticas do cliente.
- ✓ Efeito constrangimento: Durante os últimos anos de mandato, o ROC/SROC ao saber que irá ser substituído por um novo colega, tem interesse em manter a sua reputação e garantir a qualidade da auditoria.
- ✓ Aumento da concorrência: A rotação obrigatória do ROC/SROC pode aumentar a competitividade e reduzir a concentração de mercado de auditoria.

No mesmo artigo refere-se que os argumentos desfavoráveis à rotação obrigatória são:

- ✓ Custos de mudança: A mudança do ROC/SROC pode trazer custos que serão suportados pela firma de auditoria e pelo cliente.
- ✓ Perda de conhecimento específico: A rotação obrigatória do ROC/SROC pode trazer perda de conhecimento específico do cliente por parte do auditor.

- ✓ Custo de informação: Na rotação obrigatória do ROC/SROC, é mais difícil aos *market players* ter a percepção se existem outros motivos para a mudança do auditor, para além de imposição legal.

De acordo com Almeida, B. (2019, p. 123), os argumentos favoráveis à rotação obrigatória do ROC/SROC são: a rotação vista como uma forma de melhorar a qualidade da auditoria, maior independência pessoal e económica do auditor face à entidade auditada, benefício de um novo olhar, menor dependência económica face à entidade auditada, aumento da concorrência entre os auditores.

Os argumentos desfavoráveis a rotação obrigatória do ROC/SROC são: custos de mudança do ROC/SROC para o novo auditor e para o cliente, perda de conhecimento da entidade auditada, custos de informação para os utilizadores da informação.

Os dois parágrafos anteriores justificam a inclusão da questão 7 no questionário.

O estudo de caso *A rotação das sociedades de auditoria: estudo dos pareceres do PSI geral* realizado por André Melo (2014) referente à realidade portuguesa procurou compreender que impactos os momentos de rotação históricos tiveram ao nível dos pareceres de auditoria, e que tipo de rotação traduz um maior grau de qualificação da opinião. As conclusões revelaram que não existe uma tendência para qualificar a opinião nos momentos de rotação, verificando-se antes uma tendência de redução do número de reservas, ou transformação das reservas existentes em ênfases. No que respeita ao tipo de rotação onde mais qualificações surgem, os resultados demonstraram que as rotações ao nível das sociedades de auditoria apresentam um número superior de pareceres qualificados face à rotação dos sócios responsáveis pelo trabalho de auditoria.

3. Estudo Empírico

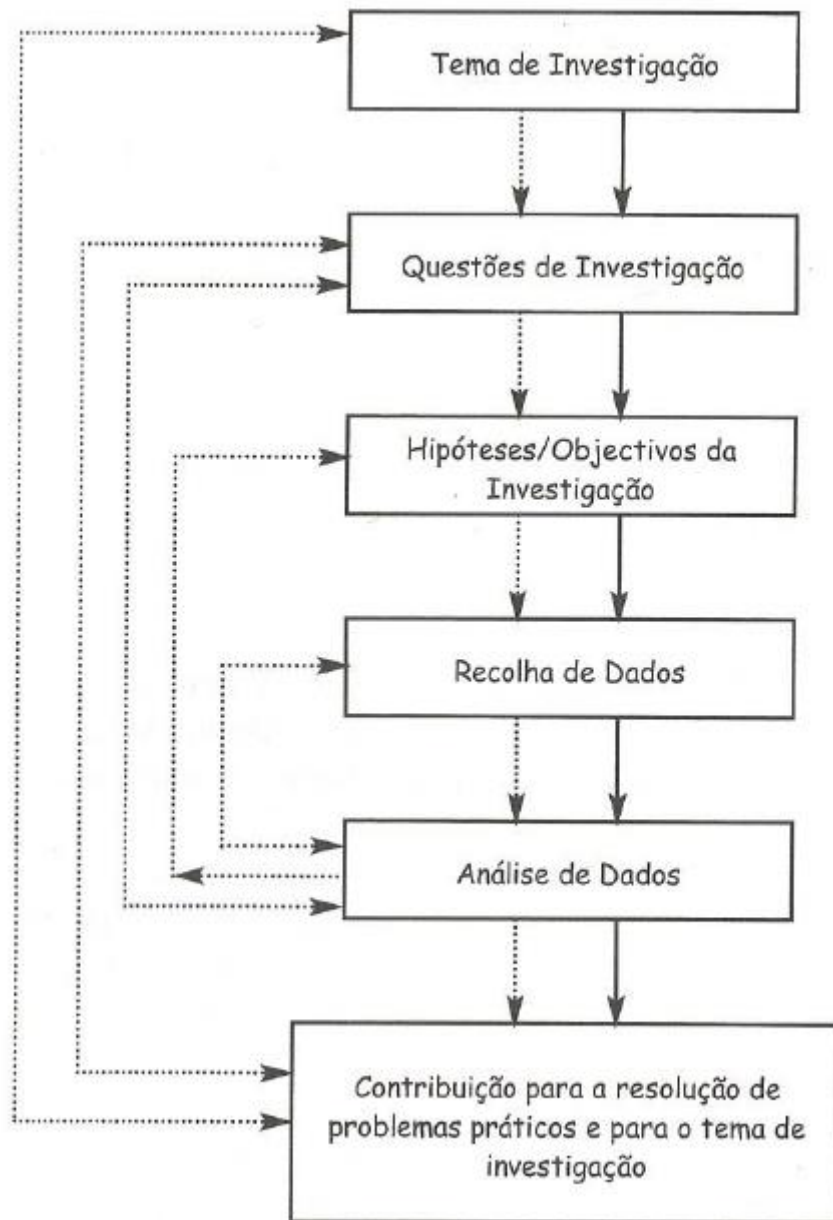
3.1 Metodologia

Tal como refere D' Oliveira T. (2007: p. 20) “a estrutura de um processo de investigação varia consoante o tipo de pesquisa que se pretende realizar”. De acordo com Hill e Hill (2000) citado em D' Oliveira T. (2007: p. 20) defendem que os vários tipos de pesquisa podem ser analisados em função dos objetivos.

- ✓ Investigação pura
- ✓ Investigação aplicada
- ✓ Investigação aplicável

Na tabela 3.1 está esquematizada as fases de um processo de investigação:

Tabela 3.1 – Fases do processo de investigação



Fonte: D' Oliveira, J. (2007: p. 22)

Nesta dissertação, primeiramente foi escolhido o tema de investigação, de seguida foi elaborada a pergunta de partida de investigação. Com base nessa pergunta foi realizada uma revisão da literatura existente relacionada com o tema. De maneira a irmos ao encontro do objetivo da presente dissertação, a metodologia utilizada é o inquérito. Foi elaborado o inquérito por questionário composto por dezasseis questões, das quais quinze de tipo fechado e uma de tipo aberto. Nas questões fechadas foram apresentadas, para cada pergunta, uma lista de respostas possíveis, permitindo assim ao inquirido escolher a resposta que mais

concorda ou mais se aproxima do seu pensamento. Esta metodologia permite maior facilidade na codificação e análise de resultados.

O questionário foi criado na plataforma Google Docs – Formulários do Google e para a obtenção de respostas, foi enviado o respetivo link aos destinatários. Através desta plataforma e do Microsoft Excel foram analisados os resultados e construídos os gráficos de análise às respostas obtidas.

3.2 População

A população alvo dos inquéritos são os ROC registados na OROC. Para isso obteve-se, através do site da OROC, a lista de todos os ROC registados na mesma. Os inquéritos foram enviados por correio eletrónico para todos os ROC, totalizando 1510 destinatários.

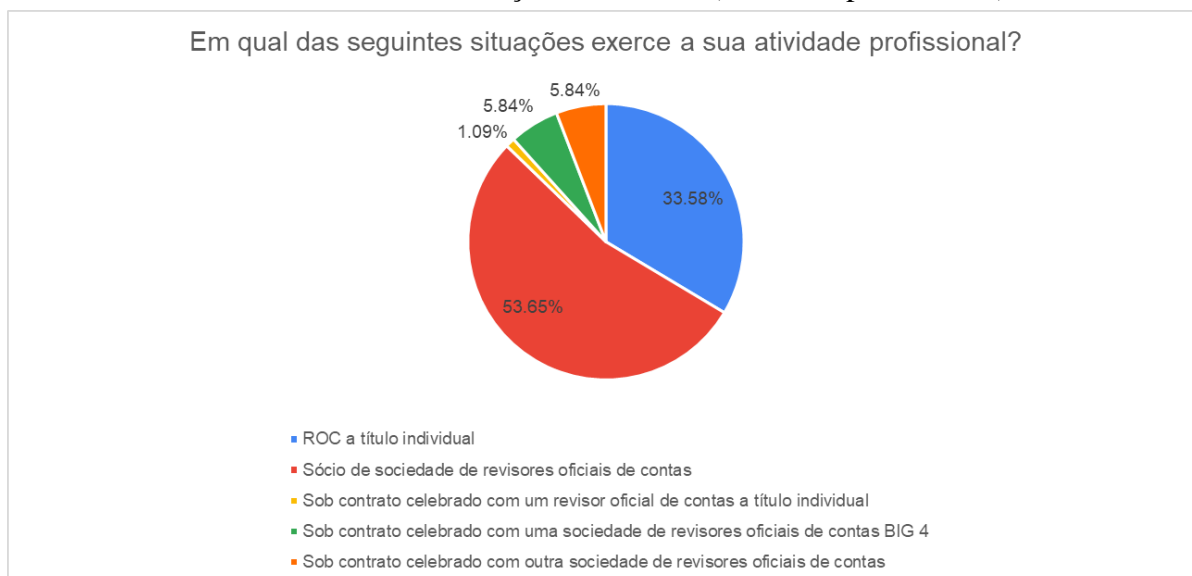
3.2.1 Amostra

O período de receção de respostas decorreu entre dia nove de janeiro de 2021 e 31 de janeiro 2021. Neste período foram obtidas 274 respostas o que corresponde a aproximadamente 18% da totalidade dos ROC inscritos na OROC.

3.3 Caracterização da amostra

Das 274 respostas obtidas, 92 ROC (33,58%) responderam que exercem a sua atividade profissional a título individual, 147 ROC (53,65%) como sócios de sociedade de revisores oficiais de contas, 3 ROC (1,09%) sob contrato celebrado com um revisor oficial de contas a título individual, 16 ROC (5,84%) sob contrato celebrado com uma sociedade de revisores oficiais de contas BIG 4 e 16 ROC (5,84%) sob contrato celebrado com outra sociedade de revisores oficiais de contas. (Gráfico 3.2).

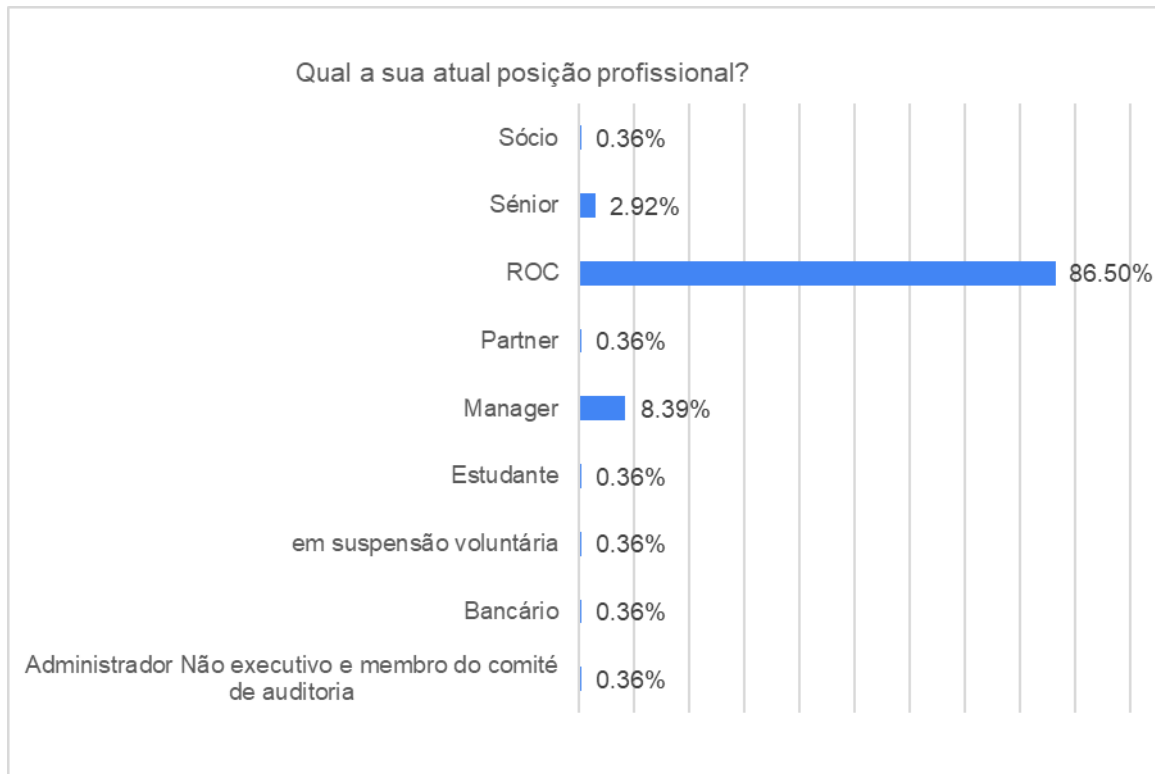
Gráfico 3.2 – Caracterização da amostra (atividade profissional)



Fonte: Elaboração própria

No que respeita à sua posição profissional atual, 1 ROC (0,36%) exerce a atividade profissional de Sócio, 8 ROC (2,92%) de Sénior, 237 ROC (86,50%) exercem a atividade de ROC, 1 ROC (0,36%) exerce a atividade profissional de *Partner*, 23 RC (8,39%) de *Manager*, 1 ROC (0,36%) é estudante, 1 ROC (0,36%) encontra-se em suspensão voluntária, 1 ROC (0,36%) exerce a atividade profissional de bancário e 1 ROC (0,36%) exerce a atividade profissional de administrador não executivo. (Gráfico 3.3).

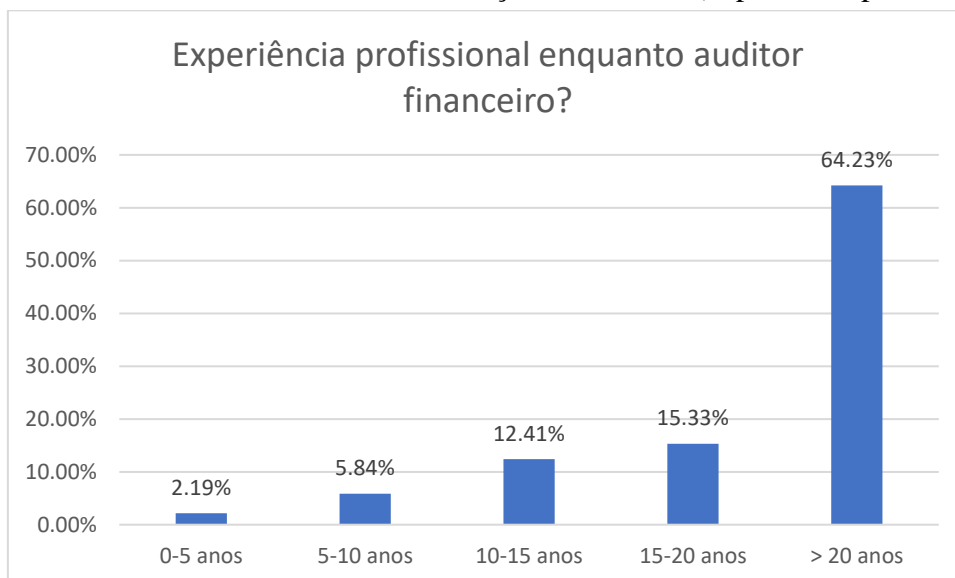
Gráfico 3.3 – Caracterização da amostra (posição profissional)



Fonte: Elaboração própria

Em relação ao número de anos de experiência profissional enquanto auditor financeiro, 176 ROC (64,23%) têm mais de 20 anos de experiência profissional enquanto auditor financeiro, 6 ROC (2,19%) entre 0 e 5 anos, 34 ROC (12,41%) entre 10 e 15 anos, 42 ROC (15,33%) entre 15 e 20 anos e 16 ROC (5,84%) têm entre 5 a 10 anos de experiência profissional enquanto auditor financeiro. (Gráfico 3.4).

Gráfico 3.4 – Caracterização da amostra (experiência profissional)



Fonte: Elaboração própria

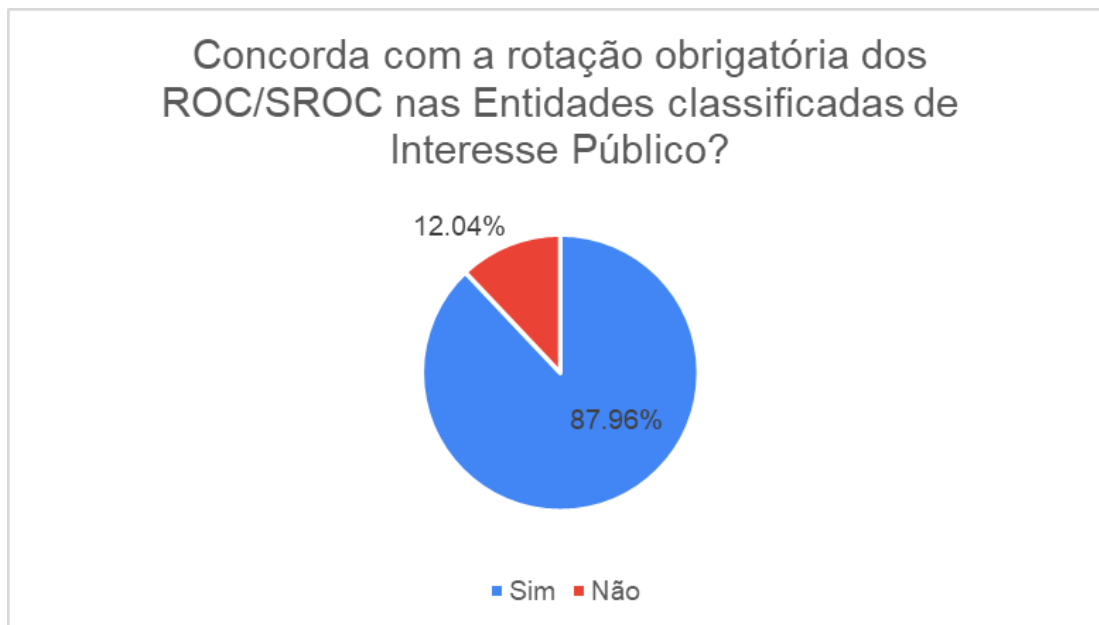
3.4 Tratamento e análise dos resultados obtidos

De seguida vão ser apresentados os resultados obtidos através das respostas ao questionário.

Concorda com a rotação obrigatória dos ROC/SROC nas Entidades classificadas de Interesse Público?

De com as respostas obtidas, tal como expresso no gráfico 3.5, 241 (87,96%) ROC responderam que concordam com a rotação obrigatória dos ROC/SROC nas EIP enquanto que 33 (12,04%) ROC responderam que não concordam. (Gráfico 3.5).

Gráfico 3.5 – Rotação obrigatória EIP

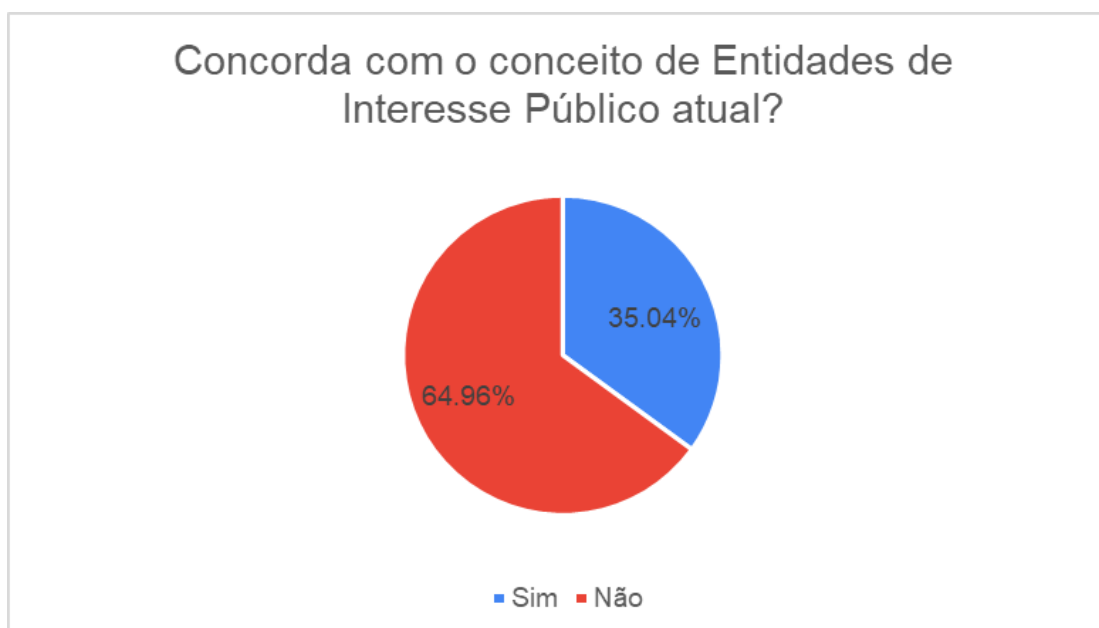


Fonte: Elaboração própria

Concorda com o conceito de Entidades de Interesse Público atual?

Tal como refletido no gráfico 3.6, 178 ROC (64,96%) concordam com o conceito de EIP atual e 96 ROC (35,04%) responderam que não concordam. Gráfico 3.6:

Gráfico 3.6 – Conceito de EIP

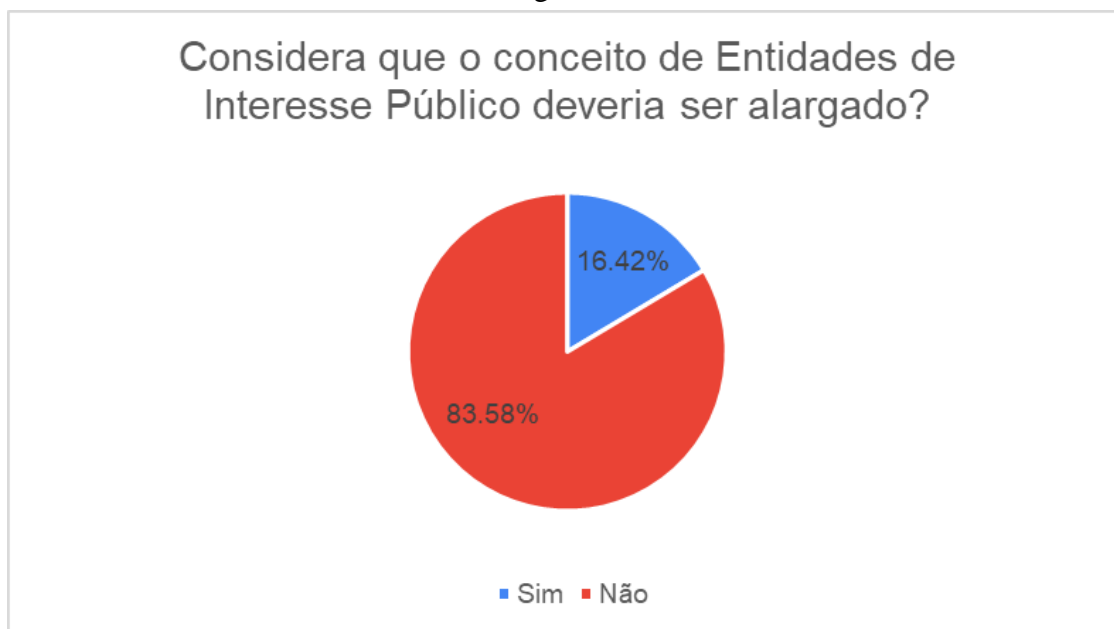


Fonte: Elaboração própria

Considera que o conceito de Entidades de Interesse Público deveria ser alargado?

229 ROC (83,58%) responderam que não concordam que o conceito de EIP deveria ser alargado, enquanto que 45 ROC (16,42%) responderam que deveria. Gráfico 3.7:

Gráfico 3.7 – Alargamento do conceito de EIP

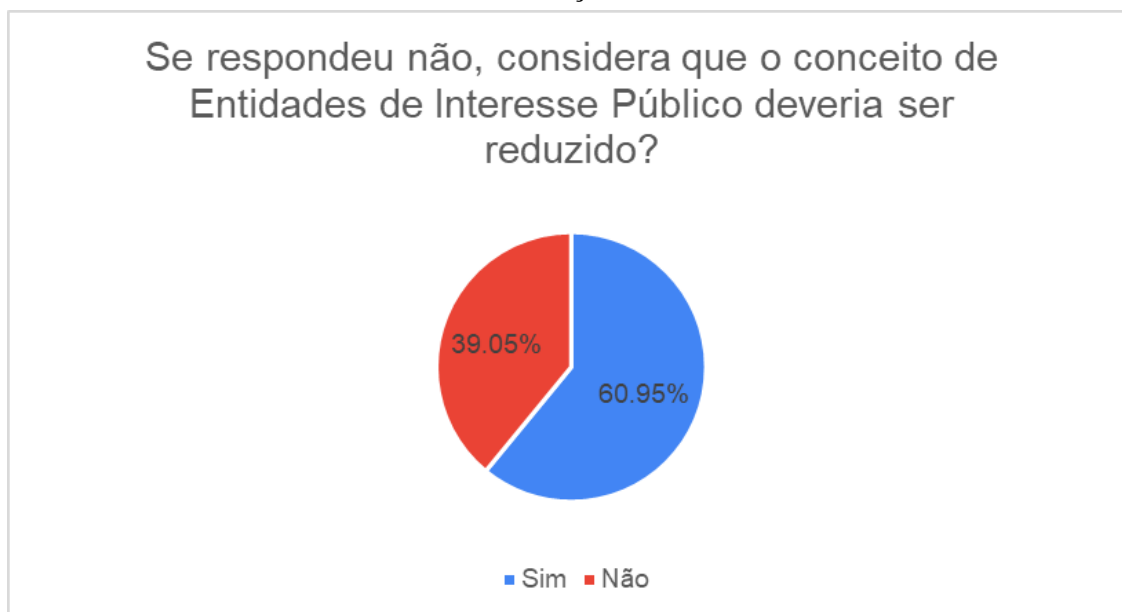


Fonte: Elaboração própria

Se respondeu não, considera que o conceito de Entidades de Interesse Público deveria ser reduzido?

167 ROC (60,95%) consideram que o conceito de EIP deveria ser reduzido, enquanto que 107 ROC (39,05%) responderam que não deveria. Gráfico 3.8:

Gráfico 3.8 – Redução do conceito de EIP

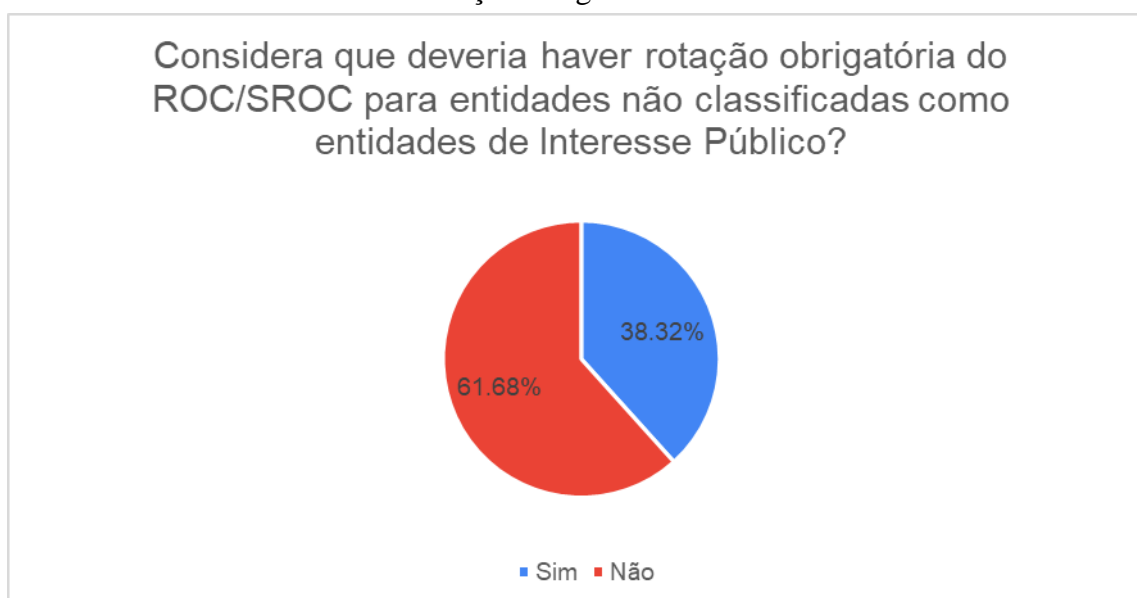


Fonte: Elaboração própria

Considera que deveria haver rotação obrigatória do ROC/SROC para entidades não classificadas como entidades de Interesse Público?

169 ROC (61,68%) responderam que não deveria haver rotação obrigatória do ROC/SROC para auditorias a EIP, enquanto que 105 ROC (38,32%) consideram que deveria de haver rotação obrigatória do ROC/SROC para auditorias a EIP. Gráfico 3.9:

Gráfico 3.9 – Rotação obrigatória ROC/SROC nas NEIP

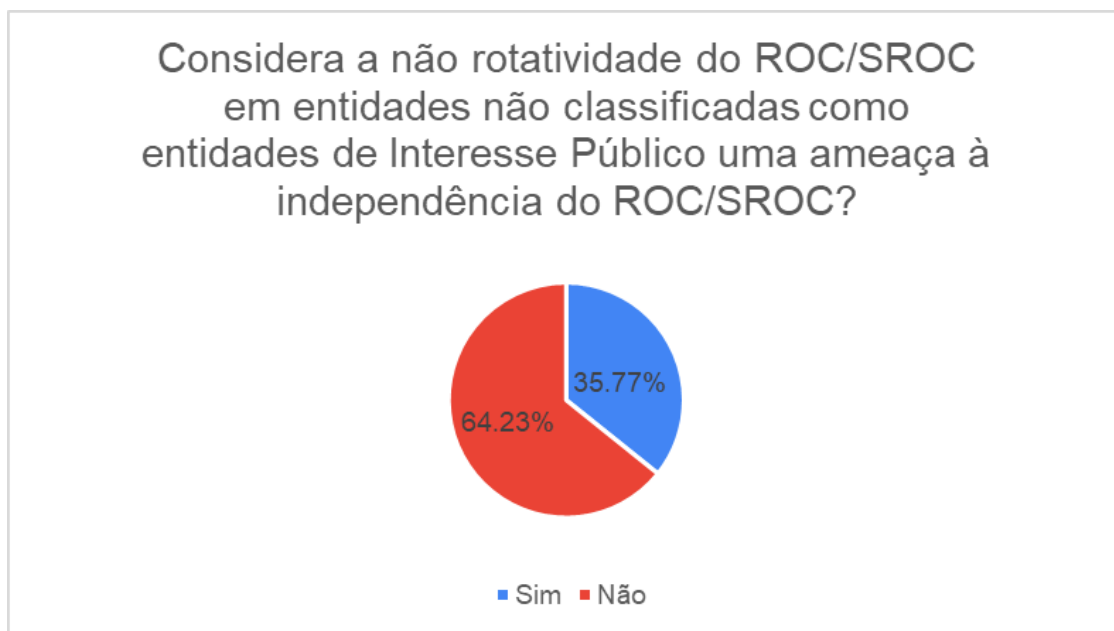


Fonte: Elaboração própria

Considera a não rotatividade do ROC/SROC em entidades não classificadas como entidades de Interesse Público uma ameaça à independência do ROC/SROC?

176 ROC (64,23%) não consideram a não rotatividade do ROC/SROC em NEIP uma ameaça à independência do ROC/SROC, enquanto que 98 ROC (35,77%) consideram a não rotatividade do ROC/SROC em NEIP uma ameaça à independência do ROC/SROC. Gráfico 3.10:

Gráfico 3.10 – Não rotatividade do ROC/SROC nas NEIP

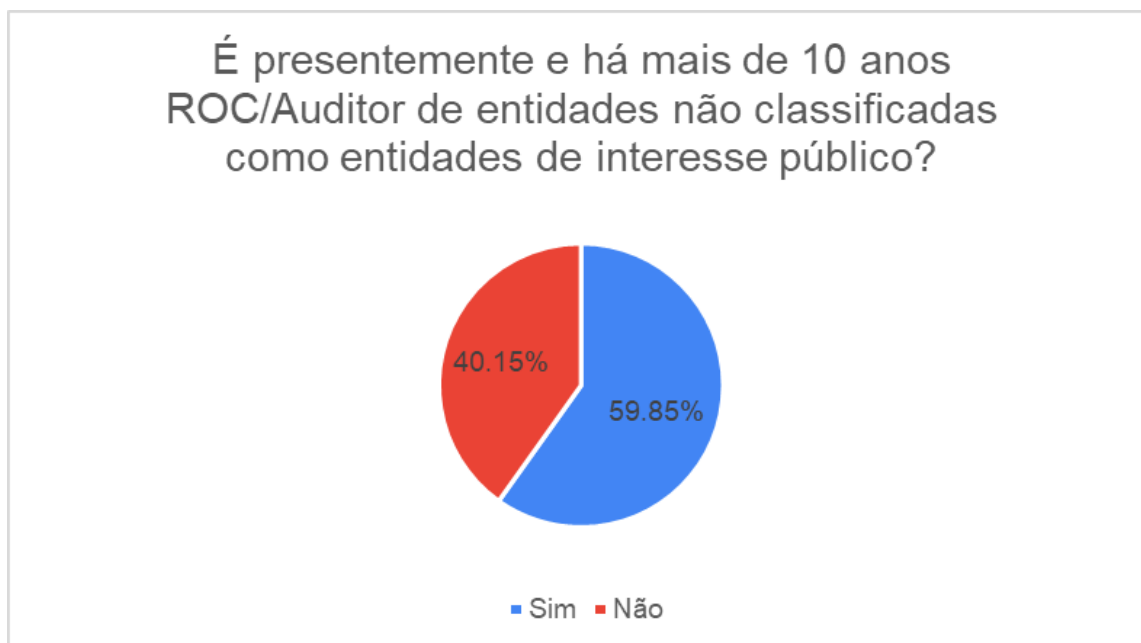


Fonte: Elaboração própria

É presentemente e há mais de 10 anos ROC/Auditor de entidades não classificadas como entidades de interesse público?

164 ROC (59,85%) são ROC/Auditor de NEIP há mais de 10 anos, enquanto que 110 ROC (40,15%) são ROC/Auditor de NEIP há menos de 10 anos. Gráfico 3.11:

Gráfico 3.11 – ROC/Auditor há mais de 10 anos nas NEIP

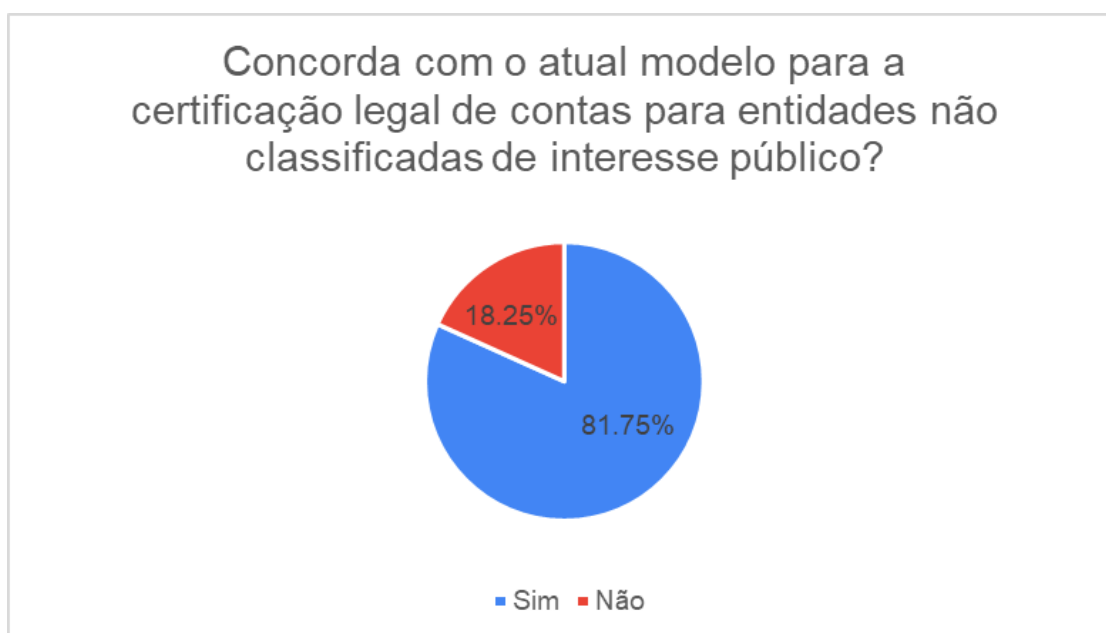


Fonte: Elaboração própria

Concorda com o atual modelo para a certificação legal de contas para entidades não classificadas de interesse público?

224 ROC (81,75%) concorda com o atual modelo para CLC para NEIP, enquanto que 50 ROC (18,25%) não concorda com o atual modelo para CLC para NEIP. Gráfico 3.12:

Gráfico 3.12 – ROC/Auditor há mais de 10 anos nas NEIP



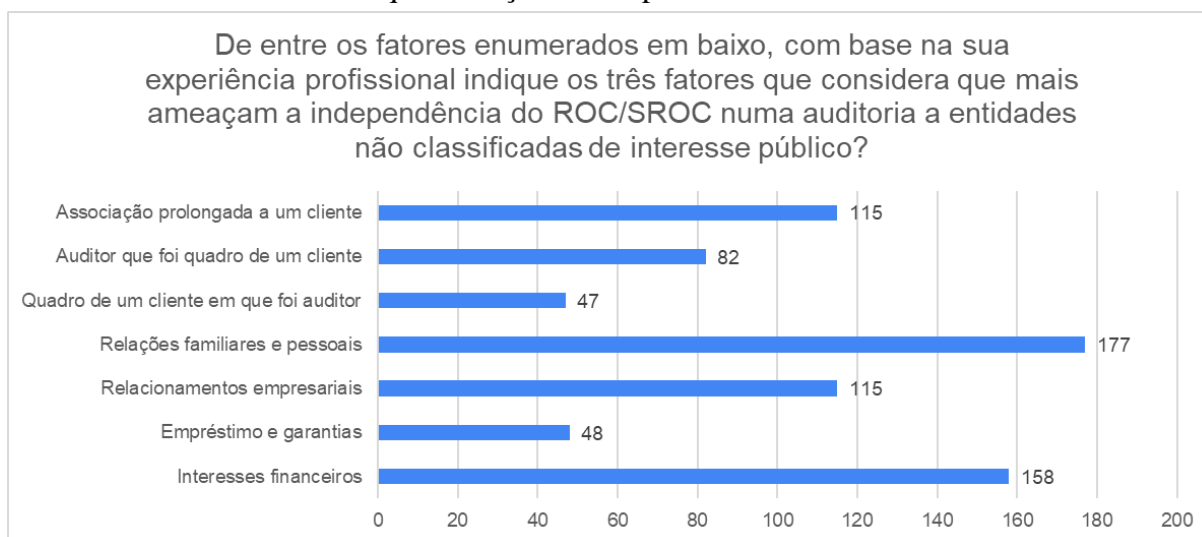
Fonte: Elaboração própria

De entre os fatores enumerados em baixo, com base na sua experiência profissional indique os três fatores que considera que mais ameaçam a independência do ROC/SROC numa auditoria a entidades não classificadas de interesse público?

De acordo com as respostas dos ROC, os fatores que mais ameaçam a independência do ROC/SROC numa auditoria a entidades não classificadas de interesse público são: (Gráfico 3.13).

- ✓ Relações familiares e pessoais
- ✓ Interesses financeiros
- ✓ Relacionamentos empresariais e Associação prolongada a um cliente

Gráfico 3.13 – Fatores que ameaçam a independência do ROC/SROC nas NEIP

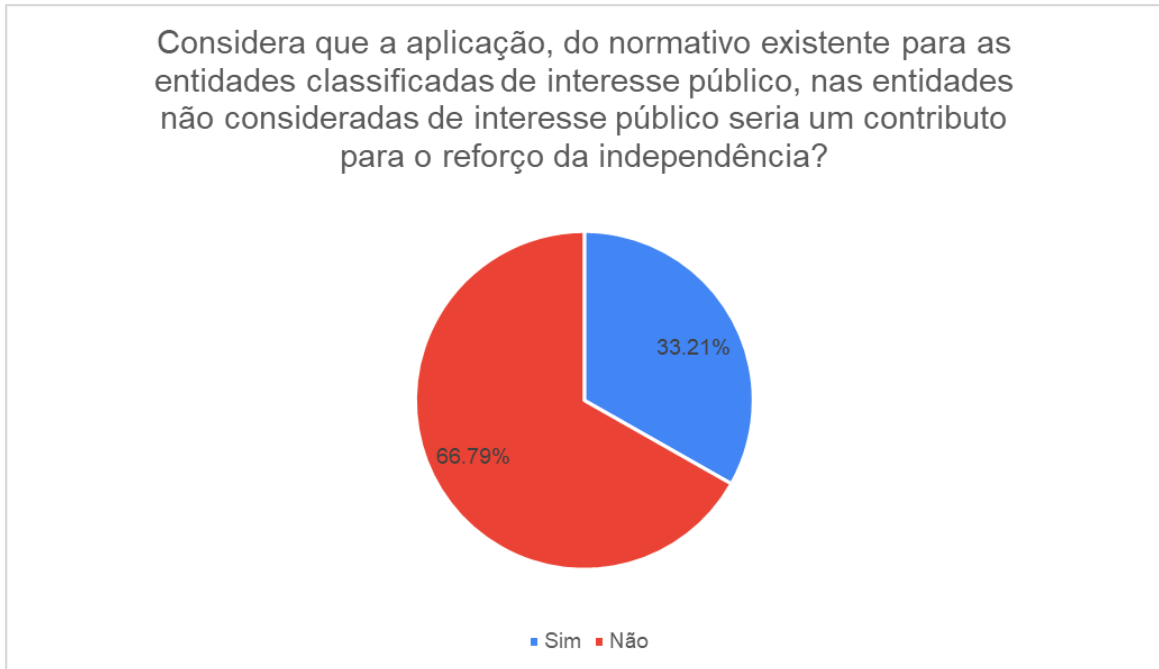


Fonte: Elaboração própria

Considera que a aplicação, do normativo existente para as entidades classificadas de interesse público, nas entidades não consideradas de interesse público seria um contributo para o reforço da independência?

183 ROC (66,79%) não quer a aplicação do normativo existente para as entidades classificadas de interesse público, nas NEIP seria um contributo para o reforço da independência, enquanto que 91 ROC (33,21%) consideram que seria um contributo para o reforço da independência. (Gráfico 3.14).

Gráfico 3.14 – Normativo nas EIP e nas NEIP



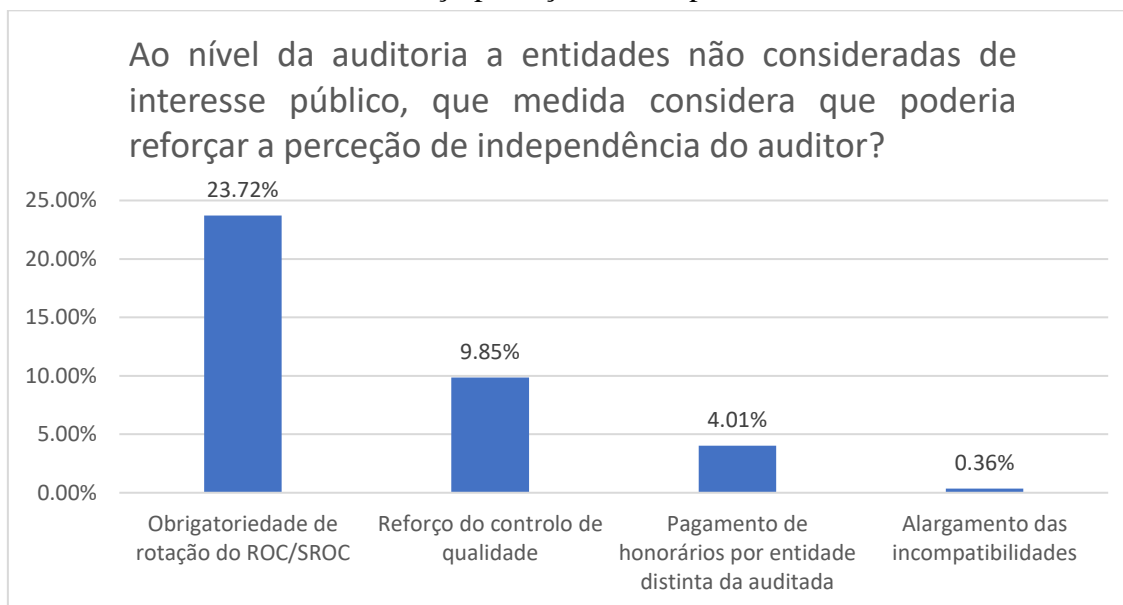
Fonte: Elaboração própria

Ao nível da auditoria a entidades não consideradas de interesse público, que medida considera que poderia reforçar a perceção de independência do auditor?

Sendo esta pergunta a única em que foi pedida aos inquiridos uma resposta aberta, destacamos as seguintes respostas:

65 ROC (23,72%) responderam obrigatoriedade de rotação do ROC/SROC, 27 ROC (9,85%) responderam reforço do controlo de qualidade, 11 ROC (4,01%) responderam pagamento de honorários por entidade distinta da auditada e 1 ROC (0,36%) respondeu alargamento das incompatibilidades. (Gráfico 3.15).

Gráfico 3.15 – Reforço percepção de independência do ROC/SROC



Fonte: Elaboração própria

3.5 Resultados obtidos

Com base nas respostas obtidas e após a análise efetuada podemos concluir o seguinte:

- ✓ A maior dos inquiridos concorda com a rotação obrigatória dos ROC/SROC nas Entidades classificadas de Interesse Público
- ✓ A maioria dos ROC não concorda com o conceito de Entidades de Interesse Público atual
- ✓ A maioria dos inquiridos não considera que o conceito de Entidades de Interesse Público deveria ser alargado, no entanto a maioria dos inquiridos considera antes que este conceito deveria ser reduzido
- ✓ A maioria dos ROC não considera que deveria haver rotação obrigatória do ROC/SROC para entidades não classificadas como entidades de Interesse Público
- ✓ A maioria dos inquiridos não considera a não rotatividade do ROC/SROC em entidades não classificadas como entidades de Interesse Público uma ameaça à independência do ROC/SROC
- ✓ A maioria dos ROC é presentemente e há mais de 10 anos ROC/Auditor de entidades não classificadas como entidades de interesse público

- ✓ A maioria dos inquiridos concorda com o atual modelo para a certificação legal de contas para entidades não classificadas de interesse público
- ✓ Os fatores que os ROC consideram que mais ameaçam a independência do ROC/SROC numa auditoria a entidades não classificadas de interesse público são relações familiares e pessoais, interesses financeiros, relacionamentos empresariais e associação prolongada a um cliente
- ✓ A maioria dos ROC não considera que a aplicação, do normativo existente para as entidades classificadas de interesse público, nas entidades não consideradas de interesse público seria um contributo para o reforço da independência
- ✓ Ao nível da auditoria a entidades não consideradas de interesse público, as medidas que os inquiridos consideram que poderiam reforçar a perceção de independência do auditor são rotação do ROC/SROC, sorteio por entidade independente, honorários definidos por entidade independente e pagos por entidade distinta da auditada, controlo de qualidade, alargamento das incompatibilidades

Deste modo, consideramos validada a pergunta de partida, será a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria para as não EIP um fator determinante na independência do auditor. Sendo a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria uma das medidas que os ROC referem como um contributo para o reforço da independência.

4. Conclusões

4.1 Conclusões do estudo

Nos últimos anos, com a ocorrência de escândalos financeiros, a função de auditoria externa tem vindo a ganhar especial importância no reforço de confiança para os investidores e diversos stakeholders de uma organização. Com isto, a independência, torna-se fundamental para o exercício da função de auditoria. No seguimento do regulamento n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, a lei n.º 148/2015 introduziu novas exigências para o ROC/SROC. Nomeadamente a obrigatoriedade de rotação para as entidades consideradas como entidades de interesse público (EIP).

Com o propósito de tirar conclusões acerca do impacto da não obrigatoriedade de rotatividade da SROC/ROC nas NEIP na independência do auditor, foi realizado um inquérito, tendo como destinatários os ROC.

Tal como descrito no ponto 3.5, os resultados deste inquérito revelam que, a maioria dos ROC concordam com a rotação obrigatória nas EIP.

Os fatores que os ROC consideram que mais ameaçam a independência do ROC/SROC numa auditoria a NEIP são, relações familiares e pessoais, interesses financeiros, relacionamentos empresariais e associação prolongada a um cliente.

A maioria dos ROC é auditor nestas entidades há mais de 10 anos. A maioria dos ROC concorda com o atual modelo para a certificação legal de contas para NEIP. A maioria dos inquiridos considera que a aplicação do normativo existente para as entidades classificadas de interesse público nas NEIP, não seria um contributo para o reforço da independência.

As medidas que os inquiridos consideram que poderiam reforçar a perceção de independência do auditor são, rotação do ROC/SROC, sorteio por entidade independente, honorários definidos por entidade independente e pagos por entidade distinta da auditada, controlo de qualidade, alargamento das incompatibilidades.

De acordo com os resultados apresentados, e respondendo à pergunta de partida “Será a não rotatividade do auditor ou firma de auditoria para as não EIP um fator determinante na independência do auditor?”, conclui-se que, no tocante a auditorias a NEIP, para a maioria dos inquiridos a não rotatividade do ROC não é uma ameaça à sua independência. Já quanto à perceção do mercado relativa à independência do ROC/SROC, a maioria dos inquiridos

considera que a medida que mais reforça esta percepção é a obrigatoriedade de rotação do ROC/SROC.

4.2 Limitações ao estudo

Durante a elaboração de este estudo ocorreram algumas limitações, destacando-se a revisão da literatura focada na auditoria a NEIP. Apesar de existirem diversos estudos sobre auditoria a estas entidades, muitos deles estão focados essencialmente na auditoria a EIP.

4.3 Investigações futuras

Durante a elaboração da presente dissertação surgiram três temas que poderão ser considerados em investigações futuras. O primeiro tema é a repetição deste estudo relativamente a outras populações que não os auditores. O segundo tema é a elaboração de um estudo sobre a entidade pagadora dos honorários do ROC/SROC nas NEIP. O terceiro tema é a elaboração de um estudo sobre a nomeação dos ROC para auditorias a NEIP.

Referências Bibliográficas:

Accountancy Europe (2020). *Audit Exemption Thresholds in Europe*. Disponível em: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy-Europe_Audit-exemption-thresholds-in-Europe_2020_survey-update.pdf (consultado em 10 de novembro de 2020).

Agostinho, F. (2016). *A presença do Auditor nas PME*. (Dissertação de mestrado, FEUC, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://eg.uc.pt/bitstream/10316/33020/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_vrs%20final.pdf (consultado em 10 de novembro de 2020).

Almeida, B. (2019). *Manual de Auditoria Financeira 3ª Edição*. Lisboa: Escolar Editora.

Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Lisboa: Edições Sílabo.

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley (2012). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, 14th Edition. Boston: Prentice Hall.

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley (2014). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*: 15th Edition. Boston: Prentice Hall.

Bahram Soltani (2007). *Auditing_ An International Approach* -Trans-Atlantic Publications, Inc.

CMVM (2015). Lei nº 148/2015.

Disponível em:

http://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/LegislacaoComplementar/auditoria/Pages/RJ_superv_auditoria.aspx (consultado em 18 de outubro 2019).

CMVM (2018). Documento de consulta pública da CMVM n.º 8/2018. Disponível em https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/ConsultasPublicas/CMVM/Documents/Documento%20de%20Consulta%20_8_2018.pdf (consultado em 10 de setembro de 2020).

Curto, A. (2016). *Independência na aparência: a perspetiva dos auditores e dos utentes no relatório de auditoria*. (Dissertação de mestrado, ISEG, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/13161/1/DM-ACFC-2016.pdf> (consultado em 15 de março de 2020).

D'Oliveira, T. (2007). *Teses e Dissertações*, 2ª Edição. Lisboa: Editora HR.

Decreto-Lei n.º 224/2008. Disponível em:

<https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/439818/details/normal?types=SERIEI&search=Pesquisar&numero=224%2F2008&tipo=Decreto-Lei> (consultado em 30 de novembro de 2020).

Deloitte (2019). *Fraud Survey Portugal 2019*. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/Financial-Advisory/Fraud%20Survey%20Digital.pdf> (Consultado em 15 de outubro de 2019).

Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32014L0056> (consultado em 10 de setembro de 2020).

Ernest & Young (2015). *The audit mandatory rotation rule: the state of the art*. The Journal of Financial Perspectives. July 2015 | Volume 3– Issue 2. Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-audit-mandatory-rotation-rule-the-state-of-the-art/\\$FILE/ey-the-audit-mandatory-rotation-rule-the-state-of-the-art.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-audit-mandatory-rotation-rule-the-state-of-the-art/$FILE/ey-the-audit-mandatory-rotation-rule-the-state-of-the-art.pdf) (consultado em 10 de setembro de 2020).

Forbes (2014). *The Three Essential Warren Buffett Quotes To Live By*. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/jamesberman/2014/04/20/the-three-essential-warren-buffett-quotes-to-live-by/#73f3b6665439> (consultado em 31 de janeiro de 2020).

Geert Hofstede, Gert Jan Hofstede, Michael (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind, Third Edition*. Disponível em https://e-edu.nbu.bg/pluginfile.php/900222/mod_resource/content/1/G.Hofstede_G.J.Hofstede_M.Minkov%20-%20Cultures%20and%20Organizations%20-%20Software%20of%20the%20Mind%203rd_edition%202010.pdf (consultado em 5 de Janeiro de 2020).

IAASB (2011). *Audit Quality An IAASB Perspective*. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf> (consultado em 20 de junho de 2020).

INTOSAI (2019). *Revista Summer Vol. 46, No. 3*. Disponível em: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/5d422ac7992f0>

[60001469cb0/1564617448151/INTOSAI-Journal_Summer-2019.pdf](https://www.intosai.org/INTOSAI-Journal_Summer-2019.pdf) (consultado em 20 de junho de 2020).

Jesus, R. J. (2018). *Auditoria e Sociedade. Revisores e Auditores (Revista da OROC) Abril-Junho de 2018*. Disponível em <https://www.oroc.pt/publicacoes/revista/revista/anos-anteriores/2018/> (consultado em 20 março de 2020).

Josep García Blandon, Josep María Argiles Bosch (2013). *Audit tenure and audit Qualifications in a low litigation risk setting: An analysis of the Spanish market*. Estudios de Economia. dic2013, Vol. 40 Issue 2, p133-156. 24p. Disponível em: <https://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=9cf04668-4ae8-4a58-a5c3-e891bd00867a%40sessionmgr103> (consultado em 23 de janeiro de 2020).

JOUE (2013). *Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=PT> (consultado em 29 de novembro de 2020).

JOUE (2014). *Regulamento (EU) N.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=PT> (Consultado em 1 de outubro de 2019).

Linda E. DeAngelo (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics 3 (1981) 183-199*. North-Holland Publishing Company. Disponível em: http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140522023331_3.pdf (consultado em 27 de março de 2020).

Melo, A. (2014). *A rotação das sociedades de auditoria: estudo dos pareceres do PSI geral*. (Dissertação de mestrado, ISCAL, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/5355/1/Disserta%3a7%20%20%28Andr%3a9%20Melo%20n%20ba2011205%29.pdf> (consultado em 15 de novembro de 2020).

Messier (2008). *Auditing and Assurance Services A Systematic Approach*, Edition 6 - McGraw-Hill Companies.

- Nunes, V. (2019). *Impacto da Reforma Europeia de auditoria sob a perspetiva dos auditores externos*. (Dissertação de mestrado, ISCAL, Lisboa, Portugal). Disponível em:
https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12173/1/Dissertaa%cc%81%e2%88%86o_Victor_Nunes_20170168.pdf (consultado em 15 de novembro de 2020).
- OCC (2019). *Obrigatoriedade de ROC*. Disponível em:
<https://www.occ.pt/pt/noticias/obrigatoriedade-de-roc/> (consultado em 29 de novembro de 2020).
- OROC (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*.
Disponível em: <https://www.oroc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf> (consultado em 20 novembro de 2019).
- OROC (2017). Circular nº 15/17. Disponível em:
<https://www.oroc.pt/Uploads/Files/GAT1-Circular15.pdf> (consultado em 29 de novembro de 2020).
- OROC (2018). *Guia de aplicação das ISAS – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*. Disponível em:
https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-guias/GUIA%20DE%20APLICA%20C3%87%20C3%83O%20DAS%20ISA.pdf (consultado em 30 de novembro de 2020).
- OROC (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição 2018 Parte I*. Disponível em:
https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf (consultado em 30 de novembro de 2020).
- R.K. Mautz e Hussein A. Sharaf. (1993). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association Seventeenth Printing.
- Ramos, C. (2016). *A importância da independência dos auditores na prevenção e deteção de fraude*. Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7221/1/Celia%20Ramos_Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Mestrado%20Auditoria_Vers%C3%A3o%20Final.pdf (consultado em 29 de novembro de 2020).

Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage (2005). *Principles of Auditing_ An Introduction to International Standards on Auditing, second edition*. Harlow: McGraw-Hill, Pearson Education Limited.

APÊNDICES

Apêndice 1

Questionário enviado para os ROC

Inquérito

Chamo-me Samuel Roussado, sou aluno do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) e encontro-me neste momento a elaborar o meu trabalho de dissertação, subordinado ao tema "A questão da independência dos auditores relativamente às entidades que não são de interesse público" sob orientação do Prof. Dr.º Pedro Roque, do ISCAL, Instituto Politécnico de Lisboa.

Este estudo tem como objetivo estudar o impacto da não obrigatoriedade de rotatividade da SROC/ROC nas entidades não consideradas de interesse público, na independência do auditor.

Num questionário deste género, não existem respostas certas ou erradas. Apenas respostas que refletem a sua opinião tendo como base a sua experiência de trabalho em auditoria. Deste modo, solicitamos que responda por favor às questões de modo completo e verdadeiro.

Todas as respostas são totalmente anónimas (isto é, não podem ser identificadas aos seus respondentes) e destinam-se a ser utilizadas apenas para fins académicos.

Tempo previsto de preenchimento: Aproximadamente 10 minutos.

Caso tenha alguma questão ou comentário sobre este questionário pode contactar-me usando o email: 20170181@alunos.iscal.ipl.pt.

Caso pretenda obter um sumário executivo dos resultados deste estudo pode também contactar-me usando o email referido.

Por motivos de proteção de dados tem a possibilidade de negar a participação neste estudo, fechando a presente página de navegação.

Ao prosseguir no questionário está a declarar que aceita participar.

Devido à natureza anónima dos dados recolhidos não será possível no futuro pedir a sua correção ou eliminação como estipulado no Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados.

Solicita-se que o questionário seja respondido uma única vez, pelo que se já o tiver feito não deve repeti-lo.

1. Em qual das seguintes situações exerce a sua atividade profissional? *

- ROC a título individual
- Sócio de sociedade de revisores oficiais de contas
- Sob contrato celebrado com um revisor oficial de contas a título individual
- Sob contrato celebrado com uma sociedade de revisores oficiais de contas BIG 4
- Sob contrato celebrado com outra sociedade de revisores oficiais de contas

2. Qual a sua atual posição profissional? *

- Júnior
- Sénior
- Manager
- ROC
- Outra opção...

3. Experiência profissional enquanto auditor financeiro? *

- 0-5 anos
- 5-10 anos
- 10-15 anos
- 15-20 anos
- > 20 anos

4. Concorda com a rotação obrigatória dos ROC/SROC nas Entidades classificadas de Interesse Público? *

- Sim
- Não

5. Concorda com o conceito de Entidades de Interesse Público atual? *

Sim

Não

6. Considera que o conceito de Entidades de Interesse Público deveria ser alargado? *

Sim

Não

7. Se respondeu não, considera que o conceito de Entidades de Interesse Público deveria ser reduzido? *

Sim

Não

8. É auditor de entidades não classificadas como entidades de interesse público? *

Sim

Não

9. Considera que deveria haver rotação obrigatória do ROC/SROC para entidades não classificadas como entidades de Interesse Público? *

Sim

Não

10. Considera a não rotatividade do ROC/SROC em entidades não classificadas como entidades de Interesse Público uma ameaça à independência do ROC/SROC? *

Sim

Não

11. É presentemente e há mais de 10 anos ROC/Auditor de entidades não classificadas como entidades de interesse público? *

Sim

Não

12. Concorda com o atual modelo para a certificação legal de contas para entidades não classificadas de interesse público? *

Sim

Não

13. Considera que o modelo de certificação legal de contas para entidades classificadas como entidades de interesse público (na parte relativa às MRA) deveria ser também obrigatório para entidades não classificadas de interesse público? *

Sim

Não

14. De entre os fatores enumerados em baixo, com base na sua experiência profissional indique * os três fatores que considera que mais ameaçam a independência do ROC/SROC numa auditoria a entidades não classificadas de interesse público?

- Interesses financeiros
- Empréstimo e garantias
- Relacionamentos empresariais
- Relações familiares e pessoais
- Quadro de um cliente em que foi auditor
- Auditor que foi quadro de um cliente
- Associação prolongada a um cliente

15. Considera que a aplicação, do normativo existente para as entidades classificadas de interesse público, nas entidades não consideradas de interesse público seria um contributo para o reforço da independência? *

- Sim
- Não

16. Ao nível da auditoria a entidades não consideradas de interesse público, que medida considera que poderia reforçar a perceção de independência do auditor? *

Texto de resposta curta
