

Auditores & revisores⁽¹⁾

A diferença entre auditoria e revisão legal das contas, tal como é feita no CIRS, é analisada neste trabalho. O autor, contudo, entende que o futuro reserva à auditoria um importante papel. Mas para tal é necessário saber distinguir e aceitar as reais diferenças entre auditoria, revisão e fiscalização.

Por A. Silva Rocha

Pretende-se com esta comunicação sublinhar a destriça entre auditoria e revisão legal das contas à semelhança do que é feito no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS); as funções de interesse público, exclusivas dos ROC e as relações meramente privadas das auditorias de base contratual ou estatutário.

O CIRS distingue as actividades de auditor e de revisor. A Lista Anexa (art. 151.º) – Rendimentos Empresariais e Profissionais – Categoria B inclui os auditores (4011 – Auditores) no grupo dos Economistas, Contabilistas, Actuários e Técnicos Similares. A mesma “Lista” inclui os revisores (9010 – Revisores Oficiais de Contas) no grupo dos profissionais dependentes de nomeação oficial. A auditoria cabe aos auditores e a revisão aos ROC.

Em Portugal existem duas associações profissionais de auditoria: o IPAI e a APA. Existem, ainda, a Inspeção-Geral Tributária, a CMVM e empresas (multinacionais) de auditoria. Os ROC tentam abandonar a original designação de revisores, alargando-a a auditores com expressões do tipo revisão/auditoria.

A actividade de ROC, referida pela primeira vez em 1969, e a actividade das Sociedades de Revisores (SROC) só foram regulamentadas em 1972. A Portaria n.º 83/1974, de 6 de Fevereiro, fixou a obrigação de «um membro do conselho fiscal ou fiscal único e um suplente terem de ser designados entre os inscritos na lista dos revisores oficiais de contas.» - O ROC afigurava-se assim como fiscal único ou membro integrante de um conselho fiscal.

A Portaria n.º 709/74, de 31 de Outubro (já depois do 25 de Abril), dispensou daquela obrigatoriedade todas as sociedades que ainda não tivessem incluído ROC nos respectivos conselhos fiscais. Essa obrigatoriedade só veio a ser reposta em 1977.

O DL n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro, reformulou a actividade, passando a estar sujeitas à certificação legal das contas e à revisão legal as sociedades anónimas, as sociedades por quotas com conselho fiscal, as empresas públicas e outras entidades. Com este DL o ROC deixou de ser fiscal para assumir a função de revisor.

O mesmo DL enuncia como funções de interesse público, exclusivas dos ROC, o exame das contas e a revisão legal de empresas ou quaisquer outras entidades. A certificação legal das contas destina-se a atestar a sinceridade e regularidade das contas. A revisão legal de empresas «consiste na fiscalização das contas e da gestão, bem como do cumprimento das disposições legais e estatutárias.»

Em 1 de Novembro de 1986 entrou em vigor o Código das Sociedades Comerciais (CSC) alargando-se essa exigência a algumas sociedades por quotas, conforme parâmetros fixados pela Portaria publicada no DR n.º 28 – II Série, de 2 de Fevereiro de 1989.

Actualmente, a revisão legal e a certificação legal das contas aplicam-se às sociedades anónimas, às sociedades por quotas (com conselho fiscal e às abrangidas pelo art. 262.º do CSC (artigo passível de revisão)), às empresas públicas, às Caixas de Crédito Agrícola Mútuo e outras entidades sujeitas a

O
p
t
i
s
t
a



A. Silva Rocha

- Licenciado em Auditoria
- Licenciado em Gestão Financeira
- TOC n.º 2 064

pareceres dos ROC. Nos CTT e EP não financeiras, o relatório da Inspecção-Geral de Finanças substitui o relatório do ROC ou da SROC.

O Governo foi autorizado a legislar a “Redefinição das competências do ROC no exercício de funções exclusivas de interesse público.” Acontece que o DL n.º 487/99 contempla, como exclusivas do ROC, outras funções que manifestamente nada têm a ver com a «defesa do interesse público», como é o caso da auditoria às contas, quando decorrente de disposição estatutária ou contratual.

As auditorias de base contratual ou estatutário são do domínio das relações meramente privadas, não existindo qualquer interesse público que ao Estado, de modo directo ou indirecto, cumpra acautelar. Ao fazê-lo, o Governo excedeu os limites para que estava autorizado e, por conseguinte, a norma da alínea b) do artigo 41.º do DL n.º 487/99 de 16 de Novembro está ferida de inconstitucionalidade.

A auditoria às contas, sujeitas a CLC não são feitas por ROC. Nas sociedades de revisores, as auditorias não podem ser efectuadas apenas pelo ROC que integra o órgão de fiscalização, a quem, em exclusivo, compete emitir a referida CLC. O ROC tem, por isso, de se rodear de colaboradores (não ROC) para a realizar, o que está em desacordo com o DL n.º 487/99 que obriga a que a auditoria apenas seja realizada por outro membro da OROC ou seja, por outro ROC. Por razões de independência, essas auditorias ou trabalhos de colaboração, por outro ou outros ROC não são legalmente admissíveis e, a existirem, poderão configurar infracção disciplinar, punível nos termos do artigo 80.º e seguintes.

Rever não é auditar enquanto auditar é, necessariamente, também rever. A revisão legal das contas e a auditoria não são uma e a mesma coisa ou realidade. A revisão legal das contas pressupõe a realização de auditoria, como meio para atingir aquela. A auditoria não é revisão legal das contas; mas constitui um instrumento para ela.

O ROC é, grosso modo, um auditor, no sentido de que para realizar a revisão tem de exercer funções próprias da função audito-

ria. O auditor, por seu turno, pode ser ROC, se estiver inscrito na OROC; é um profissional de auditoria, que não se confunde com a revisão legal das contas.

A realidade europeia

Nos diversos países europeus, a auditoria não legal não está – porque não poderia estar – sujeita a nenhuma exclusividade ou restrição por inscrição em organismo público ou em pessoa colectiva pública.

A nível europeu e a nível internacional, os auditores e as sociedades de auditoria, exercem as suas funções, sem necessidade de os seus membros serem auditores legais. A auditoria, por via das multinacionais de auditoria, tende a harmonizar-se e a normalizar-se – 8.ª Directiva comunitária.

A confusão, profunda, entre auditoria legal e auditoria não legal só acontece em Portugal, constituindo um caso *sui generis*.

Os licenciados, os mestres e os doutores em auditoria podem pretender ser ROC, caso em que necessariamente terão de estar inscritos na OROC, mas podem igualmente não querer ser ROC e exercer a sua profissão fora da revisão legal das contas, isto é, exercer auditoria.

Face ao DL n.º 487/99, a auditoria, no seu todo, está, exclusivamente reservada aos auditores inscritos na OROC. Estão impedidos de exercer auditoria os auditores especialmente habilitados, mas não inscritos na OROC, o que é inconstitucional, configura um abuso de direito e prejudica a livre concorrência.

Esta situação impede, em absoluto, o licenciado, mestre ou doutor em auditoria de exercer a profissão para que as suas habilitações o destinaram ou, se quisermos, obriga-o a ser ROC e a inscrever-se na OROC, para desta forma afastar o impedimento, sem que razões válidas subsistam quando o auditor, por sua vontade, não pretende ou não quer ser ROC.

Embora se compreenda e reconheça que a revisão legal, pelo seu interesse público, deva ser exercida unicamente por ROC, já não se compreende nem se reconhece, de modo algum, que a profissão de auditor só possa ser exercida por quem for ROC.

A auditoria de base contratual ou estatutária, porque se funda e tem em vista satisfazer interesses meramente privados, não pode ser da competência exclusiva dos ROC.

A 8.^a Directiva (revista) clarifica as obrigações dos auditores e as regras sobre a sua independência, com base numa nova estrutura conceptual de regulação da profissão e na melhoria da cooperação entre as autoridades da UE. Constitui, também, a base para uma cooperação internacional eficaz com as autoridades de regulação de países terceiros já que os mercados de capitais estão interligados a nível mundial.

Os actuais e futuros licenciados, mestres e doutores em auditoria, têm o direito de livre associação. Isto é, quem for ROC e não for, simultaneamente, licenciado, mestre ou doutor em auditoria, poderá ver vedada a sua inscrição nas associações profissionais de auditoria se não cumprir os requisitos próprios estabelecidos para a sua inscrição. Se é certo que, no quadro vigente, só os revisores se podem inscrever na OROC, já os ROC com formação em auditoria, querendo, podem inscrever-se nas associações profissionais de auditoria, ficando excluídos os ROC que não tenham essa formação (caso de advogados), tal como hoje acontece, no Estatuto da OROC.

A função auditoria é reconhecida a nível europeu e internacional enquanto a função revisoria só existe no quadro legal nacional. Será que os ROC (portugueses) são reconhecidos, por exemplo, pela SEC norte-americana? Será que a actual figura dos ROC se irá estender à administração pública substituindo o Tribunal de Contas e a Inspeção-Geral Tributária?

Os ROC reclamam a simultaneidade da revisão legal com a de aconselhamento às empresas, o que a nosso ver é incompatível, pois tem a ver com a segregação de funções, situação subjacente aos acontecimentos da Enron, Worldcom, Parmalat, etc. A “Sarbanes Oxley Act”, bem como a posterior Comunicação da Comissão Europeia ao Conselho e Parlamento são exemplos, significativos, desta incompatibilidade.

As sociedades cotadas, sujeitas a revisão legal das contas, na UE, rondam as sete mil.

Em Portugal, num total de 290 mil empresas, só 9 por cento está sujeita à revisão das contas para além de outras entidades relacionadas com a saúde, educação, segurança social, desporto e institutos públicos.

Porém, todas estas empresas e entidades necessitam, eventualmente, de auditorias e de auditores. Neste quadro, parece que a função dos revisores tende a esgotar-se. Por isso, a OROC gostaria de alargar a revisão a todas as empresas beneficiárias de incentivos fiscais e comunitários. Mas, como se sabe, os fundos comunitários tenderão a desaparecer e, os benefícios fiscais, em certas condições, são uma prática de concorrência fiscal prejudicial contrária aos princípios gerais de direito comunitário.

A função auditoria é muito mais abrangente que a função revisão; abarca todas as empresas cotadas ou não e as que embora não sujeitas, legalmente, a revisão, dela não prescindem como é o caso de todas as empresas públicas e a generalidade das micro e pequenas empresas.

Surgiram as IAS/IFRS e a revisão da 8.^a Directiva que redesenhou o enquadramento da auditoria; e nela é referida, expressamente, a auditoria interna, fora do âmbito da definição doméstica de revisão legal de contas.

Para além das IAS/IFRS, a UE assumiu a decisão de se adoptarem as Normas Internacionais de Auditoria da IFAC (ISA'S).

Duvidamos que a OROC tenha perfil para rever aspectos de natureza fiscal. Aliás, essa é uma competência reclamada pela Ordem dos Advogados e por jurisconsultos da especialidade.

A prática empresarial

As sociedades de auditoria, que não sociedades de revisores, têm vindo a impulsionar alguns dos seus colaboradores a inscreverem-se na OROC para oferecer, aquando da contratação de serviços, a revisão legal de contas, como atractivo e complemento.

Os empresários entendem a auditoria como uma necessidade e a revisão como uma obrigatoriedade. Os utilizadores da informação não a vão transaccionar, tal como acontece nos produtos e serviços, pelo que

a aplicação de normas de certificação do tipo ISO à Certificação Legal das Contas (CLC) não é sequer de prever.

Na prática empresarial existe uma clara separação entre auditoria e revisão legal – funções, também, conceptualmente distintas. A OROC pretende passar para a sua jurisdição, o exercício simultâneo, e em exclusivo, das duas; revisão e auditoria legal, estatutária ou contratual. As *big four*, que operam em todo o mundo e cumprem os requisitos da 8.^a Directiva, com primazia sobre o direito nacional, não precisam de se sujeitar à OROC. É uma questão de dar aos auditores o que é dos auditores e aos revisores o que é dos revisores. Por isso, a OROC pretende mudar a designação de revisores para auditores, ou revisores/auditores, embora não saiba, muito bem, como fazê-lo.

A revisão oficial das contas é, em certa medida, e até onde esta quizer, uma substituição da administração fiscal na sua inspecção tributária. Apesar de haver revisão, garantimos (e todos o sabemos) que nunca a inspecção tributária se deixará substituir à revisão oficial de contas. A inspecção, a fiscalização, a revisão e a auditoria não são em origem, conceito e natureza a mesma realidade.

Os auditores (internos e externos) associam-se à ideia de introdução de melhorias, sendo este o aspecto mais nobre da auditoria, qualquer que ela seja: qualidade, ambiente, informática, gestão, operacional, autárquica, etc. etc.

A auditoria está intimamente ligada a acções de melhoria, desejadas pelas entidades, gestores, administração fiscal e público em geral. Compete aos auditores assegurar o *follow-up* e o *feedback* dessas acções que, por si só, são uma garantia da sua execução e reintrodução de forma sistemática.

No futuro irá prevalecer, como garantia de qualidade, a auditoria e não a revisão ou, no limite, manter-se-á a revisão mas sujeita a auditoria, já que é esta última que, por natureza, inequivocamente, complementa a primeira. Veja-se o caso da SEC americana. Os ROC pretendem o exclusivo da revisão legal das contas e o exclusivo da auditoria às contas que são situações bem distintas.

Em boa verdade, os ROC estão, neste segundo âmbito, auditoria às contas, a exercer uma actividade que é própria dos auditores e em concorrência com eles.

O artigo 44.º do EROC refere-se, tão só, à certificação legal de contas e não existe, como é óbvio, qualquer disposição relativa à certificação das contas. A certificação das contas traduz-se em mera auditoria, própria dos auditores e não dos revisores, por ser de base contratual.

O EROC sustenta-se em directrizes (de foro nacional) que nada têm a ver com directivas e outras disposições de foro supranacional com primazia sobre o direito nacional como é o caso da 8.^a directiva (revista).

As directrizes da OROC, no que concerne aos modelos de CLC dependem do estipulado no n.º 3 do art. 451.º do CSC (lei nacional) pondo em causa a transposição da Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho.

Esta Directiva prevalece sobre a directriz 700 da OROC. A introdução da CLC terá de conter a expressão: «Estas demonstrações financeiras foram preparadas em conformidade com as IFRS adoptadas na EU» (as IAS/IFRS resultam de Regulamento, logo são de aplicação directa e obrigatória em todos os seus elementos).

De acordo com o n.º 2 do art. 451.º do CSC, os ROC são, ainda, obrigados a emitir o Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada, donde se depreende, pela parte literal da expressão, que os ROC são fiscais e são-no de facto e de direito, porquanto integram o conselho fiscal. Como é óbvio, fiscalizar não é auditar. Situação análoga acontece relativamente ao relatório que o ROC deve emitir, no âmbito das funções que exerce como membro do conselho fiscal ou como fiscal único, nos termos do consagrado na alínea g) do n.º 1 do art. 420.º e do n.º 1 do art. 452.º do CSC.

O que se passa nada tem a ver com o estabelecido, com vista à harmonização da auditoria (que não *revisão*) a nível supranacional (UE) e internacional, designadamente o que está instituído pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) da IFAC, consubstanciados nas ISA.

A nova estrutura normativa apoia-se na observância do Código de Ética (*IFAC Code of Ethics for Professional Accountants*) e das Normas Internacionais de Controlo da Qualidade (*International Standards on Quality Control – ISQC*), aplicável aos relatórios emitidos em ou após 1 de Janeiro de 2005 e que substitui a anterior ISA -120 (Estrutura Conceptual das Normas Internacionais de Auditoria).

Esta situação generaliza, a todos os Estados membros, o Código de Ética da IFAC e conduz à harmonização da auditoria, de modo a garantir a segurança razoável – forma positiva e a segurança limitada – forma negativa.

A OROC, na sua interpretação ao Decreto-Lei 487/99, de 16/11 reclama, entre outras, a actividade de auditoria às contas e serviços relacionados. Neste contexto, expressões como “Auditores” e “Profissionais de Auditoria” são reclamadas, em exclusivo, pela OROC. O referido DL estabelece as funções dos ROC distinguindo-as em funções de interesse público (artigos 40.º a 47.º) e outras funções, fora do âmbito do interesse público (art. 48.º). A revisão legal de contas decorre de disposição legal e a auditoria às contas decorre de disposição estatutária ou contratual.

Todos os Institutos Superiores de Contabilidade e Administração (ISCA) e muitas outras escolas ministram, actualmente, cursos de licenciatura e mestrado em contabilidade e administração com dois ramos: administração de empresas e auditoria. A preferência dos alunos tem-se vindo a manifestar a favor da auditoria em detrimento do primeiro ramo.

O Direito europeu e a legislação portuguesa, por via da primeira, instituíram a livre concorrência, direito esse que assiste a todos os que exercem, efectivamente, funções de auditoria contabilística, administrativa, operacional, previsional, informática, qualidade, etc.

As actividades de auditoria às contas e serviços correlacionados são próprias dos auditores e as actividades de revisão, dos revisores.

Entendemos constituir um paradoxo legal e um abuso de direito, que as simples dispo-

sições estatutárias ou contratuais caibam e/ou devam ser consideradas de interesse público e mais grave, ainda, da competência, exclusiva, dos ROC que, por isso mesmo ferem não só a constitucionalidade como o direito da concorrência e o direito europeu.

O ROC na sua função de revisão é um fiscal que integra o conselho fiscal ou é fiscal único, que verifica a legalidade e fiscaliza a gestão denunciando-a, por eventuais crimes tipificados como públicos. Os ROC estão sujeitos ao seu próprio Estatuto, Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas e Código de Ética e Deontologia Profissional.

A 8.ª Directiva (revista) aplica-se à auditoria e não à revisão ou fiscalização. Não só o CIRS como o Código do Registo Comercial separa a actividade de auditor e de ROC, relativamente a uma série de actividades.

A auditoria externa, que não revisão, surge por necessidade e a pedido da empresa e exerce-se por auditor externo com total independência relativamente a esta. O auditor externo emite opinião, relatório ou parecer, sendo o seu trabalho facilitado se a auditoria interna e o controlo interno (administrativo, contabilístico, operacional, previsional, informático, qualidade etc.) forem bons.

Em conclusão, entendemos que o futuro reserva à auditoria, que não de base legal, um importante papel. Há que saber distinguir e aceitar as reais diferenças entre auditoria, revisão e fiscalização. Situação assaz importante atendendo à globalização e à pertinência da comparabilidade do *Professional Accountant* (ONU – UNCTAD) e o desenvolvimento do Processo de Bolonha. ★

(Texto recebido pela CTOC em Maio de 2006)

(¹) Resumo da Comunicação apresentada no XVII Encontro Nacional da Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES) – ESTG – Viana do Castelo, 2006/04/21 e 22.