II

(Actos cuja publicação não é uma condição da sua aplicabilidade)

COMISSÃO

RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO
de 16 de Maio de 2002
A independência dos revisores oficiais de contas na UE: Um conjunto de princípios fundamentais

[notificada com o número C(2002) 1873]

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(2002/590/CE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia e, nomeadamente, o segundo travessão do seu artigo 211.º,

Considerando o seguinte:

(1) A independência dos revisores oficiais de contas é fundamental para assegurar a confiança do público na fiabilidade dos seus relatórios, conferindo maior credibilidade às informações financeiras publicadas e representando um valor acrescentado para os investidores, credores, trabalhadores e outros detentores de interesses nas sociedades da UE. Isto é válido, em particular, para sociedades que sejam entidades de interesse público (por exemplo, sociedades cotadas na bolsa, instituições de crédito, empresas de seguros, OICVM e empresas de investimento).

(2) A independência constitui, também, a principal forma de o sector demonstrar ao público e às entidades reguladoras que os revisores oficiais e as sociedades de revisores oficiais de contas estão a exercer a sua actividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objectividade.

(3) A Directiva 84/253/CEE [1] do Conselho relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos estabelece as qualificações mínimas exigidas às pessoas que estão autorizadas a efectuar a revisão legal de contas.

(4) Os artigos 24.º e 25.º da referida directiva estipulam que os Estados-Membros da UE devem determinar que os revisores oficiais não podem efectuar a revisão legal de contas, seja na qualidade de pessoas singulares ou em nome de uma sociedade de revisores oficiais de contas, se não forem independentes. O artigo 26.º da directiva estipula que os Estados-Membros devem assegurar que os revisores oficiais sejam passíveis de sanções apropriadas sempre que não efectuem uma revisão de uma forma independente. Além disso, o artigo 27.º da directiva estipula que os Estados-Membros devem assegurar que, pelo menos, os sócios e accionistas da sociedade de revisores oficiais de contas não intervenham na execução de uma revisão de uma maneira susceptível de comprometer a independência das pessoas singulares que efectuam a fiscalização em nome da referida sociedade de revisores oficiais de contas. Este requisito aplica-se, também, aos membros dos órgãos de administração, direcção e fiscalização da sociedade de revisores oficiais de contas que não tenham sido pessoalmente aprovados como revisores oficiais de contas.

(5) As regras nacionais dos Estados-Membros relativas à independência dos revisores oficiais de contas actualmente em vigor divergem em vários aspectos, como por exemplo: o leque de pessoas a quem se devem aplicar as normas de independência, tanto dentro, como fora da sociedade de revisores oficiais de contas, o tipo de relações financeiras, comerciais ou de outra natureza que um revisor oficial, uma sociedade de revisores oficiais de contas ou uma pessoa singular pertencente a essa sociedade podem ter com o cliente da revisão de contas, o tipo de serviços distintos da revisão de contas propriamente dita que podem ou não ser prestados ao cliente de uma revisão de contas e as salvaguardas que é necessário constituir. Esta situação significa que é difícil assegurar aos investidores e outros detentores de interesses em sociedades da UE um nível elevado e uniforme de garantia de que os revisores oficiais de contas exercem as suas funções de revisão com independência, em toda a UE.

[1] JO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

(6) Factualmente, não existe qualquer norma deontológica, internacionalmente aceite, em matéria de independência dos revisores, que possa ser utilizada em toda a UE como base de referência para as normas nacionais de independência.

(7) A questão da independência dos revisores oficias de contas foi examinada no Livro Verde publicado em 1996 pela Comissão [1] sobre «O papel, estatuto e responsabilidade do revisor oficial de contas na União Europeia», que mereceu o apoio do Conselho, do Comité Económico e Social e do Parlamento Europeu. Na sequência da Comunicação apresentada pela Comissão em 1998, sob o título «O futuro da revisão oficial de contas na União Europeia» [2], foi constituído o Comité de Auditoria da UE. Este Comité decidiu que a independência dos revisores oficiais seria uma das suas prioridades. Por último, a Comunicação da Comissão «Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas» [3] sublinha a importância de se atingirem padrões elevados e uniformes, em toda a União Europeia, nas revisões oficiais de contas realizadas, incluindo uma abordagem comum no que respeita a normas de deontologia profissional.

(8) O âmbito da presente iniciativa relativa à independência dos revisores oficiais de contas abarca o sector da revisão de contas da UE, no seu conjunto. A sua finalidade consiste em estabelecer uma referência para os requisitos a definir pelos Estados-Membros sobre a independência dos revisores oficiais em toda a UE.

(9) Foi acordado, no Comité de Auditoria, que cada Estado-Membro deveria transmitir aos revisores oficiais, às entidades reguladoras e ao público interessado uma noção comum do requisito de independência, mediante a aplicação de princípios fundamentais. Tal facto permitirá assegurar uma interpretação e análise coerentes dos factos e circunstâncias que ameaçam a independência do revisor oficial de contas em toda a UE. A existência de tais princípios contribuiria também para a criação de condições de igualdade a nível da prestação de serviços de revisão legal de contas no mercado único. Esses princípios devem ser completos, rigorosos, sólidos, exequíveis e razoáveis e devem ser interpretados e aplicados de forma coerente pelos organismos profissionais, autoridades de supervisão e entidades reguladoras, bem como pelos revisores oficiais, seus clientes e outras partes interessadas.

(10) Chegou-se igualmente a acordo, no Comité de Auditoria, em definir critérios de independência comuns com base na presente iniciativa. Isto contribuirá para a criação de um mercado único dos capitais na UE, tal como se refere no Plano de Acção para os Serviços Financeiros [4], que foi aprovado pelo Conselho Europeu de Estocolmo [5]. No entanto, embora os trabalhos de harmonização prossigam, o estabelecimento de regras nacionais em matéria de independência, destinadas a complementar os princípios fundamentais da UE, deverá ficar ao critério dos Estados-Membros. Essas regras aplicar-se-ão, em particular, à revisão legal de contas efectuada em empresas que desenvolvem a sua actividade em sectores regulamentados. Os Estados-Membros poderão ainda determinar que as regras de independência aplicáveis às sociedades cotadas na bolsa se apliquem também às sociedades não cotadas.

(11) Em matéria de independência dos revisores oficiais de contas, uma abordagem baseada em princípios é preferível a uma abordagem baseada em regras pormenorizadas, na medida em que permite criar um quadro sólido, no âmbito do qual os revisores oficiais são obrigados a justificar os seus actos. Além disso, uma abordagem desse tipo proporciona ao sector de revisão de contas e às entidades reguladoras competentes a flexibilidade necessária para reagirem com prontidão e eficácia às novas circunstâncias da vida económica e do quadro em que é efectuada a revisão legal de contas. Ao mesmo tempo, evita a atitude altamente legalista e rígida quanto àquilo que é permitido, susceptível de surgir num regime baseado em regras. Uma abordagem baseada em princípios permite responder às variações quase infinitas de circunstâncias que surgem na prática e nos diferentes sistemas jurídicos em toda a UE. Por conseguinte, esta abordagem permitirá satisfazer melhor as necessidades dos mercados de capitais europeus, bem como as das PME.

(12) Os benefícios da protecção da independência dos revisores oficiais incluem a eficiência e outros efeitos positivos que, em última análise, irão contribuir para a eficácia geral dos mercados de capitais. Por outro lado, a manutenção da independência dos revisores oficiais gera uma série de custos adicionais, que terão de ser suportados por várias partes. Entre eles referem-se os custos decorrentes da constituição, manutenção e aplicação de salvaguardas da independência. Ao procurarem impor determinadas salvaguardas aos revisores oficiais, os Estados-Membros e as entidades reguladoras deverão levar em conta os custos e benefícios previstos em circunstâncias específicas. Por exemplo, uma determinada salvaguarda poderá representar benefícios consideráveis para o público, por um custo relativamente modesto, quando aplicada à revisão legal de contas de entidades de interesse público. Mas, se for aplicada à revisão de contas de uma pequena empresa, cujo interesse público seja relativamente reduzido, a mesma salvaguarda poderá traduzir-se em custos excessivos em relação aos benefícios dela decorrentes para os utilizadores das demonstrações financeiras dessa empresa.

[1] JO C 321 de 28.10.1996, p. 1.
[2] JO C 143 de 8.5.1998, p. 12.
[3] COM (2000) 359, 13.6.2000
[4] COM (1999) 232, 11.5.1999

[5] Conclusões da Presidência, Conselho Europeu de Estocolmo, 23 e 24 de Março de 2001.

(13) Estabelecer princípios fundamentais não é suficiente, só por si, para assegurar a confiança que o público deverá ter de que os revisores oficiais da UE estão a seguir critérios adequados de integridade e independência. São necessários sistemas de controlo de qualidade adequados para verificar se os princípios estão a ser correctamente aplicados pelos revisores oficiais da UE. Neste aspecto, a Recomendação da Comissão relativa ao controlo de qualidade da revisão legal de contas na UE [1] prevê o controlo externo da qualificação dos revisores oficiais de contas, nomeadamente, o controlo da conformidade com as regras de independência. Os sistemas de controlo de qualidade referidos estão sujeitos a supervisão pública.

(14) A presente comunicação representa um passo importante para assegurar a qualidade da revisão legal de contas, embora possam vir a ser necessários novos passos nesse sentido. A Comissão tenciona apresentar uma estratégia mais lata sobre a revisão legal de contas, em que serão abordadas questões como a utilização das normas internacionais de auditoria (NIA), a instituição de uma supervisão pública sobre o sector da revisão legal de contas e o papel das comissões de auditoria.

(15) A presente recomendação põe em destaque a responsabilidade do sector da revisão legal de contas em matéria de garantia da independência dos revisores oficiais de contas. Caso a presente recomendação não produza os resultados desejados em matéria de harmonização, a Comissão procederá a uma avaliação da situação três anos após a sua adopção, tomando em consideração a evolução verificada a nível mundial. A revisão abordará especificamente o impacto da recomendação na independência dos revisores oficiais de contas, sempre que estes prestem serviços não relacionados com a auditoria a clientes da revisão de contas.

(16) O Comité de Auditoria e o Comité de Contacto das directivas contabilísticas manifestaram o seu acordo, na generalidade, quanto aos princípios fundamentais contidas na presente recomendação.

(17) A presente recomendação define um quadro de referência no âmbito do qual serão consideradas todas as questões gerais relacionadas com a independência dos revisores oficiais de contas. Na secção A, apresentam-se os requisitos gerais de independência aplicáveis aos revisores oficiais de contas e indicam-se as pessoas a quem são aplicáveis as regras de salvaguarda da independência. Em seguida, na secção B, procede-se a uma análise de uma série de circunstâncias específicas em que poderão surgir ameaças à independência e apresentam-se orientações sobre as providências que um revisor oficial de contas deve tomar para atenuar essas ameaças relativamente a uma revisão de contas específica. Note-se que na secção B não se pretende apresentar uma lista exaustiva de todas as circunstâncias em que poderão surgir ameaças à independência do revisor oficial, mas sim alertar os revisores oficiais para a necessidade de estarem atentos a eventuais ameaças à sua independência e tomarem as providências necessárias, em conformidade com os princípios e orientações contidos na presente Recomendação. Os princípios básicos definidos na secção A e as salvaguardas essenciais apresentadas na secção B em relação a circunstâncias específicas são desenvolvidos num anexo, em que se apresentam as respectivas explicações e orientações. No apêndice são definidos termos importantes,

RECOMENDA:

Que as regras, normas e/ou regulamentos relativos à independência dos revisores oficiais de contas nos Estados-Membros da União Europeia dêem aplicação ao seguinte conjunto de princípios fundamentais:

A. **ESTRUTURA CONCEPTUAL**

Ao efectuar uma revisão legal de contas (*), o revisor oficial de contas [2] deve agir com independência, tanto de espírito como em relação aos seus actos, face ao cliente da revisão legal de contas (*). Um revisor oficial de contas não deve efectuar uma revisão legal de contas se existirem quaisquer relações financeiras, comerciais, laborais ou de outra natureza entre o revisor oficial e o seu cliente (ou se lhe forem prestados certos serviços que não sejam de revisão legal de contas) susceptíveis de levar um terceiro razoável e informado a concluir que as mesmas poderão comprometer a independência do revisor oficial.

1. **Objectividade, integridade e independência**

1. A objectividade e a integridade profissional devem ser os princípios primordiais subjacentes ao parecer de um revisor oficial sobre a revisão oficial de demonstrações financeiras. A principal forma de um revisor oficial de contas demonstrar ao público que uma revisão legal de contas foi efectuada de acordo com os princípios referidos consiste em agir, e mostrar que age, com independência.

2. A objectividade (como estado de espírito) não é passível de verificação externa e a integridade não pode ser avaliada antecipadamente.

3. Os princípios e regras sobre a independência dos revisores oficiais de contas deverão permitir que um terceiro razoável e informado avalie os procedimentos e medidas adoptados por um revisor oficial de contas para evitar ou sanar factos e circunstâncias susceptíveis de representar uma ameaça ou um perigo para a sua objectividade.

[1] C (2000) 3304, 15.11.2000.

(*) Definido no glossário.

[2] Definido no glossário. A expressão «revisor oficial de contas» designa todas as pessoas singulares ou colectivas, ou outros tipos de sociedades, empresas ou sociedades em nome colectivo que sejam aprovadas pelas autoridades dos Estados-Membros para efectuar a revisão legal de contas, em conformidade com o disposto na Oitava Directiva relativa ao direito das sociedades (84/253/CEE).

2. **Responsabilidade e âmbito**

1. O revisor oficial de contas é responsável por assegurar o cumprimento do requisito de independência aplicável aos revisores oficiais.

2. O requisito de independência aplica-se:

   a) Ao próprio revisor oficial de contas;

   b) Àqueles que estão em posição de poder influenciar o resultado da revisão legal de contas.

3. Aqueles que estão em posição de poder influenciar o resultado da revisão legal de contas são:

   a) Todas as pessoas directamente ligadas à revisão legal de contas [a equipa do compromisso de revisão (*)], nomeadamente:

      i) Os sócios revisores (*) e os gestores e o pessoal da revisão de contas [a equipa de revisão de contas (*)],

      ii) Profissionais de outras disciplinas envolvidas no compromisso de revisão (por exemplo, advogados, actuários, especialistas em direito fiscal, especialistas em tecnologias da informação ou especialistas em gestão de tesouraria),

      iii) Pessoas que asseguram o controlo de qualidade ou a supervisão directa da revisão de contas do compromisso;

   b) Todas as pessoas que fazem parte da cadeia de comando (*) da revisão legal de contas dentro da sociedade de revisores oficiais de contas (*) ou da rede (*) a que a referida sociedade pertence;

   c) Todas as pessoas da sociedade de revisores oficiais de contas ou da respectiva rede que, por virtude de quaisquer outras circunstâncias, possam estar numa posição susceptível de influenciar a revisão legal de contas.

3. **Ameaças e perigos para a independência**

1. A independência dos revisores oficiais está sujeita a diversos tipos de ameaças, nomeadamente, o interesse pessoal, a auto-revisão, a representação, a familiaridade ou confiança e a intimidação.

2. O nível de risco de a independência de um revisor oficial de contas poder vir a ser comprometida será determinado com base na importância das ameaças referidas, seja isoladamente ou em conjunto, e no seu impacto na independência do revisor oficial de contas. Para esse efeito, será necessário considerar as circunstâncias específicas da revisão legal de contas em causa.

3. Ao avaliarem-se os riscos para a independência do revisor oficial de contas, será necessário levar em linha de conta:

   a) Os serviços prestados ao cliente da revisão de contas nos últimos anos e as relações com ele mantidas antes de ter sido nomeado revisor oficial de contas;

   b) Os serviços prestados ao cliente da revisão de contas durante a revisão legal de contas e as relações com ele mantidas.

4. **Sistemas de salvaguardas**

1. É necessário criar vários tipos de salvaguardas — nomeadamente, proibições, restrições, outras políticas e procedimentos e obrigatoriedade de publicação — a fim de atenuar ou eliminar as ameaças à independência dos revisores oficiais (ver ponto 3 da secção A).

2. A existência e eficácia de várias salvaguardas afectam o nível de risco para a independência do revisor oficial.

4.1. *Salvaguardas das entidades objecto de revisão de contas*

4.1.1. Impacte da estrutura de governação na avaliação do risco para a independência

O revisor oficial de contas deve considerar se a estrutura de governação da entidade objecto da revisão de contas prevê salvaguardas destinadas a atenuar ameaças à sua independência, bem como a forma como as salvaguardas são aplicadas. Entre essas salvaguardas referem-se as seguintes:

1. Nomeação do revisor oficial de contas por pessoas que não pertencem à direcção da entidade objecto da revisão;

2. Supervisão e comunicações internas da entidade objecto da revisão no que se refere à revisão legal de contas e a outros serviços prestados à referida entidade pela sociedade de revisores oficiais de contas ou pela sua rede.

4.1.2. Participação do órgão de governação

1. Quando uma entidade de interesse público tem um órgão de governação (ver ponto 4.1.1 da secção A), o revisor oficial de contas deve, pelo menos uma vez por ano:

   a) Divulgar, por escrito, ao órgão de governação o seguinte:

      i) Montante total dos honorários que ele próprio, a sociedade de revisores oficiais de contas e os membros da sua rede cobraram ao cliente da revisão de contas e às suas filiais pela prestação de serviços durante o exercício. Esse montante total deve ser desagregado em quatro grandes categorias de serviços: serviços de revisão legal de contas, outros serviços de garantia de fiabilidade (*), serviços de

(*) Definido no glossário.

consultoria fiscal e outros serviços que não de revisão legal de contas. A categoria de outros serviços que não de revisão legal de contas deve ser desagregada por subcategorias, na medida em que se verifique uma diferenciação substancial entre eles. Esta desagregação em subcategorias deve pelo menos proporcionar informações sobre a remuneração pela prestação de serviços de tecnologia da informação financeira, auditoria interna, avaliação, defesa em justiça e recrutamento. Relativamente a cada (sub)categoria de serviços, os montantes cobrados e contratados, bem como as propostas apresentadas com vista a futuros contratos de serviços, devem ser analisados separadamente;

ii) Pormenores de todas as relações mantidas por si, pela sociedade de revisores oficiais de contas e pelas outras sociedades pertencentes à sua rede com o cliente da revisão de contas e as suas filiais (*) que, a seu ver, sejam susceptíveis de influenciar a sua independência e objectividade;

iii) As salvaguardas que são aplicadas;

b) Confirmar, por escrito, que, de acordo com a sua opinião profissional, o revisor oficial de contas é independente na acepção dos requisitos regulamentares e profissionais aplicáveis e que a sua objectividade não está comprometida, ou declarar por qualquer outra forma que está preocupado com a possibilidade de a sua independência e objectividade virem a ser comprometidas;

c) Procurar discutir os assuntos referidos com o órgão de governação do cliente de revisão de contas.

2. Quando os clientes da revisão de contas que não sejam entidades de interesse público têm um órgão de governação, o revisor oficial de contas deve considerar a eventual necessidade de aplicar medidas semelhantes.

4.2. *Garantia de qualidade*

Os sistemas de controlo de qualidade que satisfazem os requisitos mínimos da Recomendação da Comissão relativa ao «Controlo de qualidade da revisão de contas na União Europeia» ([1]) são mecanismos necessários que contribuem para garantir que os revisores oficiais cumpram o requisito de independência a nível dos Estados-Membros.

4.3. *Salvaguardas gerais do revisor oficial de contas*

4.3.1. Propriedade e controlo das sociedades de revisores oficiais de contas

Se o revisor oficial de contas for uma sociedade de revisores oficiais de contas, é necessário que pelo menos a maioria dos direitos de voto da sociedade (50 % mais um) seja detida por pessoas autorizadas a efectuar revisões oficiais de contas na União Europeia (revisores oficiais de contas ([2])). Os estatutos da sociedade de revisores oficiais de contas devem conter disposições destinadas a impedir que um accionista que não seja um revisor de contas assuma o controlo da sociedade de revisores oficiais de contas ([3]).

4.3.2. Sistema de salvaguardas internas da sociedade de revisores oficiais de contas

1. O revisor oficial de contas deve criar e manter um sistema de salvaguardas como parte integrante da estrutura de gestão e controlo interno da sua empresa.

2. O funcionamento desse sistema deve ser documentado, de modo a poder ser submetido a procedimentos de controlo de qualidade (ver ponto 4.2 da secção A).

3. O sistema de salvaguardas de uma sociedade de revisores oficiais de contas deve incluir, dum modo geral:

a) Políticas em matéria de independência, consignadas por escrito, que levem em linha de conta as normas de independência vigentes, as ameaças à independência e as respectivas salvaguardas;

b) A comunicação sistemática e atempada da referida política e de eventuais alterações às mesmas a cada sócio, gerente e trabalhador, bem como acções periódicas de formação e ensino sobre a referida política;

c) Procedimentos adequados destinados a dar cumprimento às regras de independência a aplicar pelos sócios, gestores e trabalhadores, não só com carácter de regularidade, mas também para responder a circunstâncias específicas;

d) Nomeação de profissionais de revisão de contas de categoria elevada (sócios), encarregados de actualizar a política, comunicar atempadamente as alterações introduzidas e assegurar o bom funcionamento do sistema de salvaguardas.

e) Preparação de um relatório sobre cada cliente, contendo um resumo das conclusões da avaliação das ameaças à independência do revisor oficial de contas, bem como da avaliação conexa do risco para a sua independência. O relatório deverá incluir uma fundamentação das conclusões. Caso sejam observadas ameaças significativas, o relatório deve incluir um resumo das medidas adoptadas ou a adoptar com vista a evitar ou eliminar o risco para a independência ou, pelo menos, reduzi-lo para um nível apropriado;

(*) Definido no glossário.

([1]) C (2000) 3304, 15.11.2000.

([2]) Para os efeitos da presente secção, em particular, a expressão «revisores oficiais de contas» designa todas as pessoas singulares ou colectivas, ou outros tipos de sociedades, empresas ou sociedades em comandita simples que sejam aprovadas pelas autoridades dos Estados-Membros para efectuar a revisão legal de contas, em conformidade com o disposto na Oitava Directiva relativa ao direito das sociedades (84/253/CEE).

([3]) O presente parágrafo não se aplica a uma sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à qual o Estado-Membro relevante não exige, nos termos do n.º 1, segunda frase do ponto ii, do artigo 1.º da Oitava Directiva, que a maioria dos direitos de voto sejam detidos por revisores oficiais de contas e em relação à qual todas as acções estão registadas e só podem ser transferidas com a autorização da sociedade e/ou com a aprovação da autoridade nacional competente para a aprovação dos revisores oficiais de contas.

f) Monitorização interna da conformidade com a política relativa ao sistema de salvaguardas.

5. **Divulgação pública de honorários**

1. No caso de um revisor oficial de contas ou, se o revisor oficial de contas for uma pessoa singular, no caso de uma sociedade a que o mesmo pertença ou de que seja sócio, ter recebido honorários do cliente de uma revisão de contas por serviços (de revisão de contas e de outra natureza) prestados durante o exercício do cliente, todos os honorários deverão ser publicamente divulgados de uma forma adequada.

2. Os Estados-Membros ou os seus organismos reguladores devem exigir a referida divulgação pública sempre que as contas certificadas do cliente da revisão de contas tenham de ser, obrigatoriamente, publicadas nos termos da sua legislação nacional.

3. O rendimento total de honorários deve ser desagregado em quatro categorias: serviços de revisão legal de contas, outros serviços de garantia de fiabilidade, serviços de consultoria fiscal e outros serviços que não de revisão legal de contas. As remunerações correspondentes à categoria de outros serviços que não de revisão legal de contas devem ser desagregadas por subcategorias, na medida em que se verifique uma diferenciação substancial entre eles. Esta desagregação em subcategorias deve pelo menos proporcionar informações sobre a remuneração pela prestação de serviços de tecnologia da informação financeira, auditoria interna, avaliação, defesa em justiça e recrutamento. Deverá ser também apresentado, para cada (sub)categoria de serviço, o valor dos honorários auferidos em relação a essa (sub)categoria no exercício precedente. Deverá ser ainda apresentada uma discriminação em termos percentuais das diferentes (sub)categorias.

4. No caso de uma revisão legal de contas consolidadas, os honorários auferidos pelo revisor oficial de contas e pelos membros da sua rede por serviços prestados ao cliente da revisão de contas e às entidades incluídas na consolidação devem ser divulgados em conformidade com as mesmas regras.

B. **CIRCUNSTÂNCIAS ESPECÍFICAS**

1. **Interesses financeiros**

1. Um interesse financeiro directo ou indirecto, efectivo ou iminente, no cliente da revisão de contas ou nas suas filiais, incluindo qualquer instrumento derivado directamente relacionado com o mesmo, poderá representar uma ameaça para a independência do revisor oficial de contas se for detido pelo mesmo ou por qualquer outra pessoa que esteja em posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas (qualquer pessoa referida no ponto 2 da secção A).

   O revisor oficial de contas procurará determinar a importância dessa ameaça, identificar as salvaguardas susceptíveis de atenuar o risco que representa para a sua independência e tomar as providências necessárias, que poderão incluir a recusa, ou o seu afastamento, do compromisso de revisão ou a exclusão da pessoa em causa da equipa de revisão de contas. Se for caso disso, e especialmente no que se refere a clientes que sejam entidades de interesse público, o revisor oficial de contas deve procurar assegurar a participação do órgão de governação nesse processo.

2. A existência de um interesse financeiro no cliente da revisão de contas ou nas suas filiais será incompatível com a independência do revisor oficial de contas se:

   a) O revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer membro da equipa do compromisso de revisão ou da cadeia de comando, ou qualquer sócio da sociedade ou da sua rede que trabalhe num «gabinete» (*) que participe numa parte significativa de um compromisso de revisão, tiver

      i) Um interesse financeiro directo no cliente da revisão de contas; ou

      ii) Um interesse financeiro indirecto no cliente da revisão de contas que seja significativo para qualquer uma das partes; ou

      iii) Um interesse financeiro (directo ou indirecto) nas filiais do cliente que seja significativo para qualquer uma das partes;

   b) Qualquer outra pessoa referida no ponto 2 da secção A detiver um interesse financeiro (directo ou indirecto) no cliente da revisão de contas ou nas suas filiais que seja significativo para qualquer uma das partes.

   Assim sendo, as pessoas em causa não devem ter interesses financeiros da natureza referida. Caso o interesse financeiro seja adquirido por virtude de um acontecimento externo (por exemplo, herança, doação, fusão de sociedades ou de empresas), deverá ser alienado o mais rapidamente possível e, o mais tardar, dentro de um mês a contar do momento em que a pessoa em causa tenha tido conhecimento do referido interesse e obtido o direito de o alienar. Entretanto, serão necessárias salvaguardas adicionais para preservar a independência do revisor oficial de contas. Entre elas referem-se, por exemplo, um reexame do trabalho de revisão de contas da pessoa em causa, ou a exclusão dessa pessoa de qualquer tomada de decisões importantes relacionadas com a revisão legal de contas do cliente.

3. A detenção de um interesse financeiro aparentemente insignificante num cliente da revisão de contas ou nas suas filiais poderá representar, também, uma ameaça para a independência do revisor oficial de contas. A ameaça será maior e terá uma maior probabilidade de ser inaceitável se o interesse em causa não for adquirido ou detido nas condições comerciais normais ou não tiver sido negociado entre partes independentes e em igualdade de situação. Compete ao revisor oficial de contas avaliar o nível de risco que esse interesse representa e assegurar que sejam adoptadas as medidas necessárias para o atenuar.

(*) Definido no glossário.

2. **Relações de negócios**

1. As relações de negócios entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer outra pessoa susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas (qualquer pessoa na acepção do ponto 2 da secção A), por um lado, e o cliente da revisão de contas, as suas filiais, ou a sua direcção, por outro, poderão suscitar ameaças à independência do revisor oficial de contas sob a forma de interesses pessoais, representação ou intimidação.

2. As relações de negócios, ou os compromissos de estabelecer relações dessa natureza, devem ser proibidas a não ser que essas relações surjam no decurso normal da actividade profissional e sejam insignificantes em termos da ameaça que representam para a independência do revisor oficial de contas.

   Se for caso disso, e especialmente no que se refere a entidades de interesse público, o revisor oficial de contas deve procurar discutir com o órgão de governação do cliente da revisão de contas todos os casos em que existam dúvidas quanto ao facto de uma determinada relação de negócios surgir ou não no decurso normal da actividade profissional e ser negligenciável no que respeita à sua independência.

3. Os pontos 1 e 2 não se aplicam à prestação de serviços de revisão legal de contas. No entanto, a sociedade de revisores oficiais de contas e as outras sociedades pertencentes à sua rede não devem prestar serviços de revisão de contas:

   a) A qualquer proprietário de qualquer sociedade de revisores oficiais de contas;

   b) A uma filial do referido proprietário, se este estiver em posição de influenciar qualquer decisão tomada pela sociedade de revisores oficiais de contas susceptível de afectar a sua função de revisão legal de contas;

   c) A qualquer entidade em que haja uma pessoa com funções de supervisão ou gestão que esteja em posição de influenciar qualquer decisão tomada pela sociedade de revisores oficiais de contas, susceptível de afectar a sua função de revisão de contas ([1]).

3. **Contratação pelo cliente da revisão de contas**

1. Deve ser proibida a dupla contratação de qualquer indivíduo que esteja em posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas pela sociedade de revisores oficiais de contas (uma pessoa na acepção do ponto 2 da secção A) e pelo cliente da revisão de contas ou as suas filiais. As afectações temporárias de pessoal ([2]) ao cliente de uma revisão de contas ou a qualquer uma das suas filiais também são consideradas relações de dupla contratação. Um trabalhador da sociedade de revisores oficiais de contas que tenha trabalhado com o cliente de uma revisão de contas ao abrigo de um acordo de afectação temporária de pessoal, e que tenha sido designado para a equipa do compromisso de revisão desse cliente, não deve assumir qualquer responsabilidade pela revisão de qualquer função ou actividade que tenha desempenhado ou que estivesse sob a sua supervisão, enquanto esteve temporariamente afectado ao serviço do cliente (ver também, adiante, o ponto 5).

2. Caso um membro da equipa da revisão de contas tencione deixar a sociedade de revisores oficiais de contas para ir trabalhar para um cliente de uma revisão de contas, as políticas e procedimentos da sociedade de revisores oficiais de contas (ver ponto 4.3 da secção A) devem prever o seguinte:

   a) Obrigatoriedade de os membros da equipa da revisão de contas notificarem imediatamente à sociedade de revisores oficiais de contas qualquer situação que envolva a possibilidade de virem a ser contratados pelo cliente da revisão de contas;

   b) Exclusão imediata do compromisso de revisão de qualquer membro da equipa da revisão que se encontre nessa situação; e

   c) Verificação imediata do trabalho de revisão de contas realizado pela pessoa excluída ou a excluir da equipa da revisão de contas durante a revisão de contas em curso e/ou (se for caso disso) da revisão de contas mais recente. Essa revisão deve ser efectuada por um revisor de categoria mais elevada. Se a pessoa que vai trabalhar para o cliente for um sócio revisor ou o sócio coordenador da revisão de contas, a revisão deve ser efectuada por um sócio revisor que não participou no compromisso de revisão. (Quando, por virtude da sua dimensão, a sociedade de revisores oficiais de contas não tenha um sócio que não tenha estado envolvido na revisão de contas, poderá solicitar uma revisão por outro revisor oficial de contas ou aconselhar-se junto do organismo regulador profissional);

3. Na eventualidade de uma pessoa que pertenceu à equipa de revisão de contas ou à cadeia de comando ir trabalhar para o cliente de uma revisão de contas, as políticas e procedimentos da sociedade de revisores oficiais de contas devem assegurar que não subsistam quaisquer ligações significativas entre a sociedade de revisores oficiais de contas e essa pessoa. Assim, deverão assegurar que:

   a) Independentemente de essa pessoa ter ou não participado no compromisso de revisão, todos os saldos de capital e interesses financeiros semelhantes sejam sido inteiramente liquidados (incluindo prestações a título de pensão de reforma), a não ser que obedeçam a disposições previamente estabelecidas não susceptíveis de ser influenciadas por quaisquer ligações que subsistam entre a pessoa em causa e a sociedade de revisores oficiais de contas;

   b) A pessoa em causa não continue a participar, efectiva ou aparentemente, nos assuntos ou actividades profissionais da sociedade de revisores oficiais de contas.

([1]) As alíneas (a) e (b) do ponto 3 não se aplicam a uma sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à qual o Estado-Membro competente, nos termos do n.º 1, alínea b), subalínea (ii) do artigo 2.º da Oitava Directiva, não exija que a maioria dos direitos de voto sejam detidos por revisores de contas e cujas acções estejam todas registadas e apenas possam ser transmitidas com o consentimento da sociedade e/ou com a aprovação da autoridade nacional com competência para aprovar revisores oficiais de conta, desde que um cliente de uma revisão de contas da referida sociedade de revisores oficiais de contas não esteja em condições de influenciar qualquer tomada de decisões pela sociedade, susceptível de afectar a sua função de revisão legal de contas.

([2]) Uma pessoa que seja objecto de um acordo de afectação temporária de pessoal trabalha sob a supervisão directa do cliente e não inicia qualquer operação contabilística, nem prepara dados originais que não estejam sujeitos a revisão e aprovação pelo cliente.

4. O facto de um parceiro revisor principal deixar a sociedade de revisores oficiais de contas para integrar os quadros do cliente da revisão de contas, numa posição importante dos seus quadros directivos (*), deverá ser considerado como uma fonte de um nível inaceitavelmente elevado de risco para a independência. Por conseguinte, deverá decorrer um prazo de, pelo menos, dois anos antes de um parceiro revisor principal poder assumir essa posição.

4. **Funções de direcção ou de fiscalização no cliente**

1. Uma pessoa que esteja numa posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas (uma pessoa na acepção do ponto 2 da secção A) não deverá pertencer a qualquer órgão de direcção (por exemplo, Conselho de Administração) ou de fiscalização (por exemplo, Comissão de Auditoria ou Conselho Fiscal) de um cliente de uma revisão de contas. Não deverá, também, exercer esse tipo de funções numa entidade que detenha, directa ou indirectamente, mais de 20 % dos direitos de voto do cliente, ou em que o cliente detenha, directa ou indirectamente, mais de 20 % dos direitos de voto.

2. Quando uma pessoa que pertenceu à equipa de um compromisso de revisão assume funções de direcção ou fiscalização no cliente de revisão de contas, aplicar-se-ão as medidas previstas nos ponto 3.3 da secção B.

5. **Contratação pela sociedade de revisores oficiais de contas**

No caso de um administrador ou director do cliente de uma revisão de contas ingressar nos quadros da sociedade de revisores oficiais de contas, essa pessoa não deverá pertencer à equipa do compromisso de revisão durante um período de dois anos após ter cessado de prestar serviço ao cliente em causa. Se essa pessoa pertencer à cadeia de comando, não deve participar na tomada de quaisquer decisões importantes sobre um compromisso de revisão desse cliente ou por uma das suas filiais durante um período de dois anos após ter deixado de estar ao serviço do cliente em causa. Este requisito também se aplica a antigos trabalhadores do cliente da revisão de contas, a não ser que as suas responsabilidades e as tarefas que desempenhavam no cliente em causa não tenham uma relação significativa com a função de revisão legal de contas.

6. **Relações de parentesco e outras relações pessoais**

1. Uma pessoa que seja revisor oficial de contas não deve aceitar um compromisso de revisão se um seu familiar próximo:

   a) Detiver um cargo nos quadros superiores do cliente da revisão de contas;

   b) Estiver numa posição que lhe permita influenciar directamente a elaboração dos registos contabilísticos ou demonstrações financeiras do cliente da revisão de contas;

   c) Tiver um interesse financeiro no cliente da revisão de contas (ver ponto 1 da Secção B), a não ser que se trate de um interesse negligenciável;

   d) Mantiver uma relação de negócios com o cliente da revisão de contas (ver ponto 2 da Secção B), a não ser que essa relação seja mantida no decurso normal da actividade negocial e seja negligenciável em termos da ameaça para a independência do revisor oficial de contas.

2. Não deve ser designada para a equipa do compromisso de revisão de uma sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede uma pessoa que tenha um familiar próximo ao qual se apliquem os critérios referidos nas alíneas (a) a (d) do ponto anterior, requisito este que se aplica também a qualquer sócio revisor que trabalhe num «gabinete» em que qualquer dos sócios tenha um familiar próximo que satisfaça os mesmos critérios.

   Devem ser estabelecidas salvaguardas adequadas para assegurar que uma pessoa que pertença à cadeia de comando não participe na tomada de decisões directamente relacionadas com o compromisso de revisão, se essa pessoa tiver um familiar próximo que preencha os critérios referidos nas alíneas (a) a (d) do ponto 1, ou se essa pessoa trabalhar num «gabinete» em que qualquer dos sócios tenha um familiar próximo que satisfaça os mesmos critérios.

3. O revisor oficial de contas deve procurar determinar se ele próprio ou qualquer elemento da equipa do compromisso de revisão ou da cadeia de comando, ou qualquer pessoa que trabalhe consigo ou com o elemento referido num «gabinete» mantêm qualquer outro tipo de relações pessoais que exijam salvaguardas semelhantes.

4. A avaliação dos factos relacionados com os laços pessoais próximos de uma pessoa deve basear-se nos conhecimentos do revisor oficial de contas e da pessoa em causa. Compete a essa pessoa informar o revisor oficial de contas de qualquer facto ou circunstância susceptível de exigir salvaguardas destinadas a reduzir um nível de risco inaceitável para a independência do revisor oficial de contas.

7. **Serviços distintos da revisão de contas**

7.1. *Generalidades*

1. Nos casos em que um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas ou uma das sociedades da sua rede presta, ao cliente de uma revisão de contas ou a uma das suas filiais, serviços que não sejam de revisão de contas, o sistema geral de salvaguardas (ponto 4.3 da secção A) do revisor oficial de contas deverá assegurar que:

   a) As pessoas que estejam ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas, ou de outra sociedade da sua rede não tomem qualquer decisão, nem participem na tomada de quaisquer decisões, em nome do cliente da revisão de contas ou de uma das suas filiais, ou da sua direcção, enquanto estiverem a prestar o serviço em causa; e

(*) Definido no glossário.

b) No caso de subsistir um risco para a independência devido a ameaças específicas que possam decorrer da natureza do serviço que está a ser prestado, esse risco seja reduzido para um nível aceitável.

2. Mesmo que não participe no processo decisório do cliente da revisão de contas ou de qualquer uma das suas filiais, o revisor oficial de contas deve considerar qual das seguintes salvaguardas permite especificamente atenuar a referida ameaça à independência:

a) Mecanismos destinados a reduzir o risco de auto-revisão, mediante a compartimentação das responsabilidades e conhecimentos no âmbito de serviços contratados que não sejam serviços de revisão de contas;

b) Notificação, com carácter de rotina, de qualquer serviço contratado de revisão de contas ou de outra natureza a todas as pessoas da sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede que sejam responsáveis pela protecção da independência e, em particular, pela supervisão de actividades correntes;

c) Segundo exame da revisão legal de contas por um sócio revisor que não esteja a participar na prestação de quaisquer serviços ao cliente da revisão de contas ou a uma das suas filiais; ou

d) Apreciação externa por outro revisor oficial de contas ou aconselhamento junto do organismo regulador do sector.

3. Quando for caso disso e especialmente no que se refere a entidades de interesse público, o revisor oficial de contas deve procurar discutir com o órgão de governação a prestação de serviços, que não sejam de revisão de contas, ao cliente da revisão de contas ou a uma das suas filiais (ver ponto 4.1.2 da secção A).

7.2. *Exemplos — Análise de situações específicas*

7.2.1. Elaboração de registos e demonstrações financeiras

1. O risco de auto-revisão existe sempre que um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade de uma rede de sociedades ou um seu sócio, gestor ou trabalhador participa na elaboração dos registos contabilísticos ou das demonstrações financeiras do cliente da revisão de contas. A gravidade do risco depende do grau de participação dessas pessoas no processo de elaboração e do nível de interesse público.

2. O risco de auto-revisão constitui sempre uma ameaça demasiado grave para permitir a participação no processo de elaboração, a não ser que a assistência prestada seja de natureza exclusivamente técnica ou mecânica ou o aconselhamento prestado seja apenas de carácter informativo.

3. No entanto, quando se trate de revisões oficiais de contas de entidades de interesse público, considera-se que a prestação de qualquer assistência que exceda o mandato da revisão legal de contas representa um nível de risco inaceitavelmente elevado para a independência, devendo, portanto, ser proibida.

7.2.2. Concepção e aplicação de sistemas de tecnologia da informação no domínio financeiro

1. A prestação, pelo revisor oficial de contas, sociedade de revisores oficiais de contas ou uma entidade da sua rede ao cliente da revisão de contas, de serviços que envolvam a concepção e implantação de sistemas de tecnologia da informação no domínio financeiro (STIF) utilizados para gerar informação que faça parte integrante das demonstrações financeiras do cliente da revisão de contas pode dar origem a um risco de auto-revisão.

2. Considera-se que o risco de auto-revisão é demasiado grande para permitir que o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou uma das empresas do seu grupo preste os serviços referidos, a não ser que:

a) A direcção do cliente da revisão de contas declare, por escrito, que assume a responsabilidade pelo sistema global de controlo interno;

b) O revisor oficial de contas tenha confirmado que a direcção do cliente da revisão de contas não espera que o trabalho produzido pelo STIF seja a principal base para determinar a fiabilidade dos seus controlos internos e sistemas de informação financeira;

c) Na eventualidade de um projecto de concepção de um STIF, o trabalho de concepção realizado se baseie em especificações elaboradas pela direcção do cliente da revisão de contas; e

d) Os serviços relacionados com o STIF não constituam um projecto de «chave na mão» (isto é, um projecto que consista na concepção das aplicações informáticas, na configuração do equipamento e na implementação de ambos), a não ser que o cliente da revisão de contas ou a sua direcção confirmem explicitamente na declaração por escrito referida em (a) que assumem responsabilidade pelo seguinte:

i) Concepção, implementação e processo de avaliação, incluindo qualquer decisão conexa; e

ii) Funcionamento do sistema, incluindo os dados utilizados ou gerados pelo sistema.

As disposições referidas não constituem uma limitação aos serviços que o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou um membro da sua rede podem prestar no que respeita à avaliação, concepção e aplicação de controlos contabilísticos internos e controlos de gestão de riscos, desde que as pessoas referidas não actuem na qualidade de empregados e não desempenhem funções de gestão.

3. Em casos não abrangidos pela proibição prevista no n.º (2), o revisor oficial de contas deve ponderar se serão necessárias salvaguardas adicionais para atenuar o risco de auto-revisão subsistente. Deverá, em particular, procurar determinar se os serviços que envolvem a concepção de sistemas de tecnologia da informação no domínio financeiro deverão ser prestados por uma equipa especializada, com pessoal diferente (incluindo um coordenador diferente do do compromisso de revisão), e com vias de comunicação de informação diferentes das da equipa do compromisso de revisão.

7.2.3. Serviços de avaliação

1. Existe um risco de auto-revisão sempre que o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade da sua rede ou um sócio, director ou trabalhador dos mesmos prestar serviços de avaliação ao cliente da revisão de contas que se relacionem com a preparação de uma avaliação a incorporar nas demonstrações financeiras do cliente.

2. Considera-se existir um risco de auto-revisão demasiado grave, em caso de prestação de serviços de avaliação que conduzam à valorização de montantes importantes no contexto das demonstrações financeiras e em que a avaliação envolva um grau de subjectividade significativo por virtude da natureza da rubrica em causa, para que a prestação desses serviços possa ser permitida.

3. Em casos não abrangidos pela proibição prevista no ponto (2), o revisor oficial de contas deve ponderar se serão necessárias salvaguardas adicionais para atenuar a ameaça de auto-revisão subsistente. Deverá procurar determinar, em particular, se o serviço de avaliação deverá ser prestado exclusivamente por uma equipa especializada, com pessoal diferente (incluindo um coordenador diferente do do compromisso de revisão) e canais de comunicação de informação diferentes do da equipa do compromisso de revisão.

7.2.4. Participação na auditoria interna do cliente da revisão de contas

1. Poderão surgir riscos de auto-revisão em determinadas circunstâncias, quando o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou uma entidade da sua rede prestem serviços de auditoria interna ao cliente de uma revisão de contas.

2. A fim de atenuar esses riscos, ao participar numa auditoria interna do cliente da revisão de contas, o revisor oficial de contas deve:

   a) Certificar-se que de a direcção ou órgão de governação do cliente da revisão de contas sejam sempre responsáveis pelo seguinte:

      i) Sistema geral de controlo interno (isto é, criação e manutenção de controlos internos, incluindo controlos e procedimentos correntes aplicáveis à autorização, execução e registo de operações contabilísticas);

      ii) Determinação do âmbito, risco e frequência dos procedimentos de auditoria interna; e

      iii) Análise e cumprimento das conclusões e recomendações decorrentes da auditoria interna ou de uma revisão legal de contas.

      Se o revisor oficial de contas considerar que as condições anteriormente referidas não se encontram preenchidas, nem ele, nem a sociedade de revisores oficiais de contas, nem qualquer entidade da sua rede deverão participar na auditoria interna do cliente da revisão de contas.

   b) Não aceitar os resultados de processos de auditoria interna para o efeito de uma revisão legal de contas sem uma verificação adequada. Esta deverá incluir uma nova avaliação do trabalho de revisão de contas pertinente por um sócio revisor que não esteja ligado nem à revisão legal de contas, nem à auditoria interna.

7.2.5. Representação do cliente no âmbito da resolução de litígios

1. O risco associado à representação existe sempre que um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade de uma rede ou um sócio, director ou trabalhador dos mesmos represente o cliente da revisão de contas na resolução de um diferendo ou de um litígio. Poderá surgir, também, um risco de auto-revisão se o serviço prestado incluir uma previsão da probabilidade de o litígio vir a ser resolvido a favor do cliente da revisão de contas, afectando desse modo os montantes a apresentar nas demonstrações financeiras.

2. Considera-se que esses riscos são ambos demasiado graves para permitir que um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade de uma rede ou um sócio, director ou trabalhador dos mesmos represente o cliente da revisão de contas na resolução de um litígio que envolva assuntos susceptíveis de ter um impacto importante nas demonstrações financeiras do cliente e que impliquem um grau de subjectividade significativo em virtude da sua natureza.

3. Em casos não abrangidos pela proibição prevista no ponto (2), o revisor oficial de contas deve ponderar se serão necessárias salvaguardas adicionais para atenuar o risco de representação subsistente. Isto poderá implicar a utilização de pessoal (incluindo um coordenador) que não esteja ligado à equipa do compromisso de revisão e que tenha um canal de comunicação de informações diferente.

7.2.6. Recrutamento de quadros superiores

1. Quando um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade de uma rede ou um sócio, director ou trabalhador dos mesmos participa no recrutamento de quadros superiores ou de pessoal para lugares-chave do cliente da revisão de contas, podem surgir diferentes tipos de ameaças à independência. Entre estas, referem-se os riscos de interesse pessoal, confiança ou intimidação.

2. Antes de aceitar ser contratado para ajudar a recrutar quadros superiores ou pessoal para lugares-chave, o revisor oficial de contas deve avaliar os riscos actuais e futuros para a sua independência que poderão eventualmente surgir. Em seguida, deve considerar salvaguardas adequadas para atenuar esses riscos.

3. O recrutamento de pessoal para cargos financeiros e administrativos importantes pode traduzir-se em riscos muito importantes para a independência do revisor oficial de contas. Por conseguinte, o revisor oficial de contas deve ponderar cuidadosamente se haverá circunstâncias em que até a apresentação de uma lista de candidatos potenciais para os cargos referidos poderá representar um nível de risco inaceitável para a sua independência. No caso da revisão legal de contas de entidades de interesse público, considera-se que o risco para independência é demasiado grave para se permitir que o revisor oficial de contas apresente uma lista dessa natureza.

4. Em qualquer caso, competirá sempre ao cliente da revisão de contas decidir quem deve ser contratado.

8. **Honorários de revisões de contas e de outros serviços**

8.1. *Remuneração condicional*

1. Quando o montante dos honorários a pagar por serviços de revisão de contas depende do resultado dos serviços prestados, existem riscos de interesse pessoal e ligados à representação que se considera representarem um nível de risco inaceitável para a independência. É necessário, portanto, que:

   a) Não sejam aceites contratos de serviços de revisão de contas cuja remuneração seja condicional; e que

   b) Para evitar qualquer aparência de condicionalidade perante terceiros, a base de cálculo da referida remuneração seja previamente acordada todos os anos. Essa base de cálculo deverá prever eventuais variações, de modo a levar em conta factores imprevistos relacionados com o trabalho realizado.

2. Poderão, também, verificar-se riscos para a independência quando está prevista a remuneração condicional de serviços distintos da revisão de contas prestados pelo revisor oficial de contas, sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer entidade da sua rede ao cliente da revisão de contas ou a uma das suas filiais. O sistema de salvaguardas do revisor oficial de contas (ver ponto 4.3.2 da secção A) deve, portanto, assegurar que:

   a) A prestação de serviços cuja remuneração é condicional não seja aceite sem, primeiramente, se avaliar o risco que daí poderá decorrer para a independência do revisor oficial e sem que existam salvaguardas apropriadas para reduzir esse risco para um nível aceitável; e

   b) Se o revisor oficial de contas considerar que não existem salvaguardas adequadas para superar as ameaças à sua independência, deverá recusar o contrato de prestação de serviços distintos da revisão de contas, ou desligar-se da revisão legal de contas, a fim de poder prestar os referidos serviços.

8.2. *Relação entre a remuneração total e o rendimento total*

1. Não se deve permitir que a prestação de quaisquer serviços (de revisão de contas ou de outra natureza) por um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas ou uma rede a um cliente ou a uma das suas filiais crie uma dependência financeira em relação ao cliente ou ao grupo do cliente em causa, seja em termos concretos, seja aos olhos de terceiros.

2. Considera-se haver dependência financeira quando a remuneração total (de serviços de revisão de contas e de outra natureza) paga ou a pagar à sociedade de revisores oficiais de contas ou a uma rede pelo cliente da revisão de contas ou por uma das suas filiais corresponde a uma percentagem excessivamente elevada do rendimento total anual durante um período de cinco anos.

3. O revisor oficial de contas deverá também procurar determinar se haverá determinadas relações, em termos de remuneração, com o cliente da revisão de contas e as suas filiais susceptíveis de criar a aparência de uma dependência financeira em relação a uma pessoa que esteja em posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas (qualquer pessoa na acepção do ponto 2 da secção A).

4. Em qualquer caso, o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou a rede devem estar em condições de demonstrar que não existe dependência financeira em relação a um cliente específico ou às suas filiais.

8.3. *Honorários em atraso*

Caso se verifique um atraso significativo no pagamento de honorários de serviços de revisão de contas ou de outra natureza e o montante em atraso, ou a soma desse montante e dos honorários de serviços em curso possa ser considerado um crédito significativo (veja-se também o ponto 2 da secção B), considera-se que o risco de interesse pessoal susceptível de comprometer a independência é tão grave que o revisor oficial de contas não deve aceitar um novo contrato de serviços ou, caso aplicável e viável, que se deve desligar da revisão legal de contas em curso. A situação deve ser analisada por um sócio que não esteja envolvido na prestação de quaisquer serviços ao cliente. No caso de tal não ser possível, a situação deve ser submetida à apreciação de um revisor oficial de contas independente ou deve ser consultado o organismo regulador do sector.

8.4. *Fixação do montante dos honorários*

O revisor oficial de contas deverá poder demonstrar que os honorários cobrados por um serviço de revisão de contas é suficiente para cobrir o tempo despendido e o pessoal qualificado afectado a esse trabalho, bem como o cumprimento de todas as normas de auditoria, orientações e procedimentos de controlo de qualidade. Deve ainda poder demonstrar que os recursos afectados são pelo menos idênticos àqueles que seriam afectados a outros trabalhos de natureza semelhante.

9. **Litígios**

1. Poderão surgir riscos de interesse pessoal ou de representação em caso de litígio, ou de probabilidade de um litígio, entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer outra pessoa que esteja em condições de influenciar a revisão legal de contas (qualquer pessoa na acepção do ponto 2 da secção A) e o cliente da revisão de contas ou as suas filiais. Para avaliar esses riscos, terão de ser considerados todos os serviços de revisão de contas e de outra natureza prestados ao cliente.

2. Se o revisor oficial de contas considerar que o risco existe, deverá discutir o caso com o órgão de governação do cliente da revisão de contas ou, não havendo um órgão desse tipo, com o organismo regulador do sector. As ameaças à independência do revisor oficial de contas tornar-se-ão previsivelmente mais graves quando existir uma séria probabilidade de um litígio importante para qualquer uma das partes envolvidas, ou que ponha em causa em causa uma revisão legal de contas anterior, ou quando estiver por regularizar um litígio relevante. O revisor oficial de contas deve suspender o seu trabalho assim que essas circunstâncias se tornarem manifestas, sob reserva do disposto na legislação nacional.

10. **Quadros superiores com um longo tempo de serviço**

1. Poderão surgir riscos de confiança ou familiaridade quando determinados membros da equipa do compromisso de revisão trabalham com carácter de regularidade e durante muito tempo ao serviço de um cliente, especialmente, quando se trate de entidades de interesse público.

2. A fim de atenuar esses riscos, e no caso da revisão legal de contas de uma entidade de interesse público, o revisor oficial de contas deve:

   a) Pelo menos, substituir os sócios revisores principais (*) da equipa do compromisso de revisão (incluindo o sócio coordenador do compromisso de revisão) ao fim de 7 anos a contar da sua nomeação para a referida equipa. Os sócios revisores principais não devem ser autorizados a voltar a prestar serviços ao cliente da revisão de contas até terem decorrido, pelo menos, dois anos desde a sua substituição;

   b) Ponderar em que medida a participação prolongada de outros membros da equipa do compromisso de revisão poderá comprometer a sua independência e adoptar as salvaguardas necessárias para reduzir esse risco para um nível aceitável.

3. No caso de clientes que não sejam entidades de interesse público, será preferível aplicar também os procedimentos referidos no ponto anterior. No entanto, se a sociedade de revisores oficiais de contas não puder assegurar a rotação de sócios revisores principais, o revisor oficial de contas deverá determinar quais as salvaguardas adicionais que é necessário adoptar para reduzir o risco para a sua independência para um nível aceitável.

A presente recomendação tem como destinatários os Estados-Membros.

Feito em Bruxelas, em 16 de Maio de 2002.

Pela Comissão

Frederik BOLKESTEIN

Membro da Comissão

(*) Definido no glossário.

ANEXO

As observações apresentadas seguidamente proporcionam orientações adicionais para a interpretação dos princípios fundamentais estabelecidos na recomendação.

A. **ESTRUTURA CONCEPTUAL**

A prova mais cabal da eficácia da abordagem adoptada por um revisor oficial de contas para atenuar as ameaças e perigos a que a sua independência pode estar sujeita no contexto de uma revisão de contas específica, consiste em saber se um terceiro razoável e informado, conhecendo todos os factos e circunstâncias pertinentes relativos a uma revisão de contas específica, concluiria que o revisor oficial está a usar de objectividade e imparcialidade em relação a todas as questões submetidas à sua apreciação.

O revisor oficial deve ter uma noção clara do que se entende por objectividade, que consiste num estado de espírito, e por independência, tanto em termos de actos concretos, como aos olhos de terceiros. Assim, ao procurar determinar se poderá efectuar uma revisão de contas objectiva e independente, o revisor oficial deve considerar uma grande diversidade de factores e questões. Entre eles, referem-se os seguintes: as várias pessoas, para além do próprio revisor, que podem influenciar o resultado da revisão em questão; a existência ou não de ameaças ou riscos potenciais que, na opinião de um terceiro razoável e informado, possam comprometer a sua independência; e qual o sistema de salvaguardas susceptível de eliminar ou atenuar essas ameaças ou riscos e demonstrar a sua independência. Em alguns casos, a única salvaguarda segura para demonstrar a sua independência será recusar determinadas relações com o cliente da revisão de contas.

1. OBJECTIVIDADE, INTEGRIDADE E INDEPENDÊNCIA

A compreensão, por parte do público, dos requisitos deontológicos que se aplicam aos revisores oficiais é uma condição essencial para a sua confiança na função da revisão de contas, enquanto factor do interesse geral, na fiabilidade das contas certificadas e na capacidade dos revisores oficiais de contas para desempenharem correctamente o seu papel no processo de auditoria. Isto implica, também, a compreensão da forma como é controlado o cumprimento desses requisitos. Por conseguinte, é importante que exista uma noção comum daquilo que se entende por «requisito de independência do revisor oficial de contas», [1] da forma como esse requisito se relaciona com os requisitos éticos da «objectividade» e da «integridade» [2], e da forma e em que medida o cumprimento desses requisitos pode ser objectivamente avaliado.

O objectivo último da revisão legal de contas consiste em emitir um parecer objectivo de auditoria. A principal forma de um revisor oficial de contas demonstrar que pode emitir um parecer dessa natureza consiste em demonstrar que executou o processo de revisão de uma maneira objectiva. Para tal, deverá agir com equidade, honestidade intelectual e integridade (o que implica imparcialidade e veracidade), e evitando qualquer conflito de interesses susceptível de comprometer a sua independência.

Não é fácil provar a objectividade e a integridade, nem submetê-las a verificação externa. Assim, os Estados-Membros e os revisores oficiais de contas criaram regras e definiram orientações destinadas a preservar a primazia desses princípios e a clarificar as responsabilidades deontológicas dos revisores oficiais.

O requisito de independência aplicável ao revisor oficial de contas abrange simultaneamente:

— A independência de espírito, isto é, o estado de espírito que tem em conta todos os factores pertinentes para a tarefa a executar, mas ignora todos os outros; e

— A independência aos olhos de terceiros, que implica a necessidade de evitar factos e circunstâncias significativos, susceptíveis de levar um terceiro razoável e informado a pôr em causa a capacidade do revisor oficial de contas para agir objectivamente.

O conceito de independência do revisor oficial requer uma prova que considere, em primeiro lugar, as circunstâncias com que o revisor oficial de contas se confronta, especialmente qualquer relação ou interesse que seja de algum modo pertinente para a tarefa que está a executar.

A independência não é um padrão absoluto que o revisor oficial de contas tenha de atingir, desligado de todas as relações económicas, financeiras e de outra natureza susceptíveis de acarretar qualquer tipo de dependência. Tal seria manifestamente impossível, já que todas as pessoas dependem ou mantêm, de alguma forma, relações com outras.

[1] Veja-se o artigo 24.º da oitava directiva relativa ao direito das sociedades, que estipula que os Estados-Membros devem determinar que os revisores oficiais sejam considerados independentes segundo o direito do Estado-Membro que exige a revisão legal de contas.

[2] Veja-se, também, o artigo 23.º da Oitava Directiva, em que se estipula que os Estados-Membros devem determinar que os revisores oficiais executem as revisões oficiais de contas com consciência profissional.

No entanto, é possível verificar objectivamente a observância do conceito de independência pelo revisor oficial de contas mediante um processo de monitorização. Esse processo consistiria, em primeiro lugar, em examinar as circunstâncias pertinentes com que o revisor oficial de contas se confronta e, em particular, qualquer relação ou interesse que o mesmo possa ter face à sua tarefa. Em segundo lugar, em determinar se esse interesse ou relação é susceptível de levar um terceiro razoável e informado, que esteja a par de todas essas circunstâncias, a concluir que o revisor oficial de contas é independente, ou seja, capaz de ser objectivo e imparcial em relação a todas as questões abrangidas pelo compromisso de revisão de contas. Neste sentido, pode considerar-se que a independência é um indicador da integridade e da objectividade, podendo ser comprovada por um terceiro razoável e informado.

2. RESPONSABILIDADE E ÂMBITO

Responsabilidade

Os revisores oficiais, quer sejam pessoas singulares ou colectivas, têm a responsabilidade geral de cumprir a legislação nacional e as normas profissionais nacionais em matéria de revisão legal de contas, nomeadamente, as regras de independência.

No caso de uma revisão legal de contas específica, o revisor oficial de contas designado tem a responsabilidade de assegurar o cumprimento do requisito de independência aplicável aos revisores oficiais. Este requisito aplica-se não só a si próprio e à entidade que constitui a sociedade de revisores oficiais de contas (admitindo que não se trate da mesma pessoa jurídica que o revisor oficial de contas), mas também a qualquer outra pessoa que esteja numa posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas.

O revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas que efectua a auditoria, deve dispor dos sistemas adequados que permitam adoptar as medidas razoáveis para assegurar que os indivíduos que trabalham na sociedade cumpram as suas políticas e procedimentos em matéria de independência (veja-se, também, o ponto 4.3 da secção A). Esses sistemas devem abranger, nomeadamente, assuntos como a organização interna da sociedade, contratos de trabalho e sanções.

Se um revisor oficial de contas pertencer a uma rede, deve tomar todas as medidas razoáveis para assegurar que as entidades pertencentes a essa rede, os seus proprietários, accionistas, sócios, gestores e trabalhadores, na medida em que estejam numa posição susceptível de influenciar a revisão legal de contas, observem as regras de independência aplicáveis na jurisdição em que irá ser emitido o parecer sobre a revisão de contas. Para esse efeito, o revisor oficial poderá, por exemplo:

— celebrar contratos que lhe permitam impor regras de independência às sociedades pertencentes à rede, aos seus sócios (*), gestores e trabalhadores no que se refere aos seus clientes, incluindo procedimentos de controlo de qualidade entre sociedades e acesso ao controlo de qualidade externo;

— prestar informações, periódicas, sobre os clientes de revisões de contas às sociedades pertencentes à rede e exigir que essas sociedades prestem informações periódicas sobre a sua própria actividade e sobre as suas relações financeiras com os referidos clientes. Este fluxo de informações nos dois sentidos é necessário para identificar todas as relações que as sociedades pertencentes à rede poderão ter com o cliente da revisão de contas e com as suas filiais e que possam ser afectadas pela política de independência do revisor oficial de contas;

— impor procedimentos de consulta internos obrigatórios nas sociedades, em todos os casos em que haja dúvidas quanto à possibilidade de a independência do revisor oficial ser comprometida pela relação entre o seu cliente e uma das sociedades pertencentes à rede.

Estes mecanismos poderão servir também para salvaguardar a independência em situações em que, para além das sociedades pertencentes à rede, haja subcontratantes ou agentes do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas envolvidos na revisão de contas.

No caso de uma revisão de contas específica em que o revisor oficial seja uma sociedade de revisores oficiais de contas, a responsabilidade (*) por determinar o leque de pessoas a que se aplica o requisito de independência, bem como os instrumentos e regras necessários para o aplicar, recai, geralmente, cobre o sócio coordenador do compromisso de revisão. Este terá de usar de discernimento profissional para cumprir esta tarefa, uma vez que lhe compete determinar se o requisito de independência está ou não a ser cumprido. Deverá ainda ser informado de qualquer relação que exista entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou a rede e o cliente, no âmbito da revisão de contas e noutros domínios (ver também «Política da sociedade de revisores oficiais de contas em matéria de independência», no ponto 4.3.2 da secção A).

(*) Definido no glossário.

Determinação do âmbito

O revisor oficial de contas tem de reconhecer que as ameaças à sua independência poderão provir não só das suas próprias relações com o cliente da revisão de contas, mas também de outras relações directas ou indirectas com outras pessoas e sociedades ligadas à sua actividade e ao seu meio profissional. O revisor oficial de contas tem de avaliar as ameaças reais e potenciais decorrentes das relações entre o cliente e as pessoas singulares e colectivas integradas na equipa da revisão de contas, na sociedade de revisores oficiais de contas e em qualquer rede a que o mesmo pertença. Além disso, deve ter em conta relações com outras pessoas, por exemplo, subcontratantes ou agentes da sociedade de revisores oficiais de contas ou do cliente, incluindo as pessoas ligadas a assuntos não relacionados com a revisão de contas e que mantenham relações com terceiros. Em suma, tem de identificar qualquer pessoa que esteja numa posição susceptível de influenciar o resultado de uma revisão legal de contas.

Ao considerar o leque de pessoas a quem os requisitos de independência se devem aplicar, o revisor oficial de contas deve levar em conta vários factores. Entre eles referem-se a dimensão, estrutura jurídica e organização do cliente da revisão de contas, e a dimensão, estrutura e organização interna da sociedade de revisores oficiais de contas e de qualquer uma das redes a que a mesma pertença. O revisor oficial de contas deve ainda considerar o volume e natureza dos serviços prestados ao cliente pela sociedade de revisores oficiais de contas ou por qualquer outra sociedade pertencente à sua rede.

Por exemplo, no caso de uma sociedade de revisores oficiais de contas de pequena dimensão, com quatro ou cinco sócios, que seja o revisor oficial de contas de uma empresa com três sucursais no mesmo Estado-Membro, as regras de independência aplicar-se-iam normalmente:

— ao sócio coordenador da revisão de contas, à equipa de revisão de contas e a qualquer sócio integrado na cadeia de comando;

— a qualquer sócio responsável por serviços distintos da revisão de contas prestados ao mesmo cliente;

— a qualquer outra pessoa da sociedade que esteja, ou pareça estar, em condições de influenciar o resultado da revisão legal de contas.

No entanto, quando o revisor oficial de contas de uma multinacional de dimensão média é uma sociedade pertencente a uma rede, as regras de independência poderão ser extensivas:

— ao sócio coordenador da revisão de contas e à equipa de revisão de contas;

— a qualquer sócio e membro da equipa de revisão de contas que pertença à mesma sociedade ou a qualquer outra sociedade da rede e que participe na revisão de contas de entidades do cliente localizadas no estrangeiro, nomeadamente, quaisquer serviços centralizados ou unidades especializadas que contribuam para esse trabalho;

— a qualquer sócio da mesma sociedade ou de qualquer outra sociedade da rede que participe na prestação de serviços distintos da revisão de contas ao cliente;

— a qualquer sócio da cadeia de comando (quer esteja localizado no país em que irá ser emitido o parecer sobre a revisão de contas ou num país estrangeiro em que seja realizado trabalho de revisão de contas ou de outra natureza para o cliente);

— a qualquer outra pessoa da sociedade ou de outra sociedade da rede que esteja numa posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas.

Em qualquer dos exemplos referidos, os requisitos de independência aplicam-se da mesma forma a todas as pessoas abrangidas pelo seu campo de actividade; a diferença reside no número de pessoas cuja inclusão o revisor oficial de contas poderá ter de considerar.

Pessoas não pertencentes à equipa do compromisso de revisão ou à cadeia de comando

O revisor oficial de contas deverá ainda ter em conta outras pessoas que, embora não pertencendo à equipa do compromisso de revisão ou à cadeia de comando, possam influenciar o resultado da revisão legal de contas. Entre elas, referem-se as seguintes:

— proprietários ou accionistas da sociedade de revisores oficiais de contas com uma influência potencial, em virtude da importância dos seus direitos de voto. No caso, por exemplo, de a sociedade de revisores oficiais de contas ter apenas poucos proprietários ou accionistas, poderá considerar-se que todos eles estão numa posição susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas;

— indivíduos com funções de supervisão ou directamente responsáveis pela gestão da função de revisão de contas a níveis sucessivos, em qualquer local em que se recorra a membros da equipa de revisão de contas;

— outros sócios com funções de revisão de contas ou de outra natureza que, por virtude da sua relação de trabalho com um membro da equipa de revisão de contas, possam vir a influenciar o processo de revisão de contas. Em função de factores, como a dimensão e organização interna de um serviço, unidade funcional, sociedade de revisores oficiais de contas ou mesmo da rede, todos os sócios que destes façam parte poderão eventualmente encontrar-se numa posição susceptível de influenciar o resultado de uma revisão legal de contas.

O revisor oficial de contas deve ainda procurar determinar se haverá pessoas fora da sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede que, por virtude da sua relação com pessoas da sociedade ou grupo, tenham ou pareçam ter a possibilidade de influenciar o resultado de uma revisão legal de contas. Entre elas, referem-se as seguintes:

— familiares ou outros contactos pessoais próximos de membros da equipa da revisão de contas ou da cadeia de comando que detenham interesses financeiros significativos no cliente da revisão de contas, ou que detenham uma posição fundamental junto do cliente ou de uma entidade com interesses significativos no mesmo (ver ponto 6 da secção B);

— indivíduos ou entidades que mantenham relações comerciais financeiramente significativas quer com o revisor oficial de contas e a sua sociedade, quer com o cliente da revisão de contas. Como exemplos, referem-se fornecedores, clientes ou adjudicatários importantes.

O revisor oficial de contas deverá identificar as pessoas da sociedade de revisores oficiais de contas ou da rede cuja participação na revisão de contas possa ser afectada por influências externas desse tipo, seja em termos concretos ou aos olhos de terceiros, levando em conta o facto de não lhe ser possível impor regras de independência a pessoas estranhas à sociedade de revisores oficiais de contas ou à sua rede.

3. AMEAÇAS E RISCOS PARA A INDEPENDÊNCIA

A fim de evitar ou sanar factos ou circunstâncias susceptíveis de comprometer a independência de um revisor oficial de contas é essencial, em primeiro lugar, identificar as ameaças à independência que surgem em circunstâncias específicas. Em segundo lugar, é necessário avaliar a sua importância, de modo a determinar o nível de risco de a independência do revisor oficial de contas vir a ser comprometida.

Quanto mais clara for a natureza das ameaças identificadas pelo revisor oficial de contas, mais facilmente o mesmo poderá determinar o nível de risco que representam para a sua independência. Com base na sua natureza geral, foram identificadas as seguintes ameaças à independência:

— *Interesse pessoal*: a independência do revisor oficial de contas poderá ser ameaçada por um interesse financeiro próprio ou por um conflito de interesses pessoais de outra natureza (por exemplo, uma participação financeira directa ou indirecta no cliente, uma dependência excessiva dos honorários a pagar pelo cliente pela revisão de contas ou por outros serviços, o desejo de receber honorários em atraso ou o receio de perder o cliente);

— *Auto-revisão*: diz respeito à dificuldade em manter a objectividade ao aplicar procedimentos de auto-revisão (por exemplo, ao tomar decisões, ou ao participar na tomada de decisões, que deveriam ser inteiramente tomadas pela direcção do cliente da revisão de contas; ou quando é necessário contestar ou reavaliar um resultado ou uma apreciação de uma revisão de contas ou de um serviço de outra natureza realizado anteriormente para chegar a uma conclusão sobre a revisão de contas em curso);

— *Representação*: a independência do revisor oficial de contas poderá ser ameaçada se tiver de defender ou contestar a posição do seu cliente em qualquer processo contencioso ou noutra situação semelhante (por exemplo, ao negociar ou promover acções ou títulos do cliente; ao defender o cliente num litígio; em caso de litígio que oponha o cliente ao revisor oficial);

— *Familiaridade ou confiança*: consiste no perigo de o revisor oficial de contas ser excessivamente influenciado pela personalidade e qualidades do cliente e, por conseguinte, sentir-se demasiado solidário com os seus interesses, devido, por exemplo, a um relacionamento demasiado longo ou demasiado próximo com o pessoal do cliente, daí resultando uma confiança excessiva no cliente e falta de objectividade ao examinar as suas declarações.

— *Intimidação*: consiste na possibilidade de o revisor oficial ser dissuadido de agir objectivamente devido a ameaças ou por medo, por exemplo, de um cliente influente ou autoritário.

A importância de uma ameaça específica depende de uma série de factores (quantificáveis e não quantificáveis), como a sua intensidade, a condição da pessoa ou pessoas envolvidas, a natureza do assunto que está na origem da ameaça e o ambiente geral em que decorre a revisão de contas. Ao procurar determinar a importância de uma ameaça, o revisor oficial de contas também tem de considerar os diferentes tipos de ameaças que podem surgir num conjunto de circunstâncias específicas. Uma ameaça será considerada importante no contexto de um conjunto de circunstâncias específicas se, ao serem examinados todos os seus aspectos quantitativos e qualitativos, tanto isoladamente como em conjunto com outros aspectos, se determinar que o nível de risco para a independência é inaceitavelmente elevado.

4. SISTEMAS DE SALVAGUARDAS

Sempre que se verifiquem ameaças para a sua independência, o revisor oficial de contas deve examinar se as salvaguardas foram correctamente aplicadas, com vista a anular ou reduzir a gravidade das ameaças para níveis aceitáveis, documentando a sua posição. As salvaguardas a considerar dizem respeito a diferentes responsabilidades no contexto da revisão de contas, nomeadamente, a estrutura de governação do cliente da revisão de contas (ver ponto 4.1 da secção A), bem como todo o sistema de auto-regulação, regulação oficial e supervisão dos revisores oficiais de contas, incluindo sanções disciplinares (ver ponto 4.2 da secção A), e o sistema interno de controlo de qualidade do revisor oficial de contas (ver ponto 4.3 da secção A).

Nível de risco para a independência

O nível de risco para a independência pode ser expresso através de uma pontuação numa escala que vai desde «nenhum risco para a independência» até «risco máximo para a independência». Embora não seja possível medi-lo com precisão, pode dizer-se que o nível de risco para a independência inerente a qualquer actividade, relação ou outra circunstância susceptível de representar uma ameaça para a independência de um revisor oficial de contas se situa dentro da escala do risco, ou num dos seus extremos.

O revisor oficial de contas e qualquer outra pessoa envolvida numa decisão sobre a independência deste em relação ao seu cliente (por exemplo, órgãos reguladores, outros revisores oficiais consultados) devem procurar avaliar em que medida é aceitável o nível de risco inerente a actividades, relações e outras circunstâncias específicas. Essa avaliação exige que os decisores em causa determinem se as salvaguardas existentes permitem eliminar ou atenuar suficientemente as ameaças que essas actividades, relações ou outras circunstâncias representam para a independência do revisor oficial. Em caso negativo, haverá que decidir qual a salvaguarda adicional (incluindo, a proibição) ou qual a combinação de salvaguardas permitiria reduzir, para um nível aceitavelmente baixo, o risco para a independência e a probabilidade de falta de objectividade daí decorrente.

4.1. **Salvaguardas das entidades objecto de revisão de contas**

4.1.1. *Impacte da estrutura de governação na avaliação de riscos para a independência*

Ao analisarem-se as estruturas do governação do cliente da revisão de contas susceptíveis de ajudar a proteger a independência do revisor oficial de contas, será necessário distinguir entre a estrutura de governação de uma entidade de interesse público e a de um cliente cujo interesse público (*) seja relativamente reduzido. Esta diferenciação é importante não só para a função de governação da sociedade, que consiste, particularmente, em proteger os interesses de investidores efectivos e potenciais, mas também para a independência do revisor oficial de contas aos olhos de terceiros.

Clientes de interesse público

A fim de assegurar que a sua actuação relativamente a um cliente que é uma entidade de interesse público (*) seja visivelmente independente, o revisor oficial de contas tem de ter em consideração todas as percepções possíveis por parte do público nacional, regional ou mesmo internacional. Neste aspecto, a função de governação em causa desempenha um importante papel no que se refere a salvaguardar a independência dos revisores oficiais.

Os revisores oficiais de contas são formalmente nomeados por maioria de votos dos accionistas, na assembleia geral anual. Os accionistas nomeiam, frequentemente, os revisores oficiais de contas que lhes são recomendados pela direcção, em particular, se não for necessária a aprovação de qualquer outro órgão de governação (*) do cliente da revisão de contas além da direcção (por exemplo, Conselho Fiscal, administradores não executivos, Comissão de Auditoria) ou de qualquer outro organismo regulador (por exemplo, entidade reguladora de um determinado sector). [1] Esta forma de nomeação não protege, necessariamente, os interesses dos accionistas minoritários ou dos investidores potenciais e também não contribui para salvaguardar a independência dos revisores oficiais.

Assim, as estruturas de governação de uma sociedade que esteja a ser objecto de uma revisão de contas devem assegurar que o revisor oficial de contas seja nomeado em conformidade com os interesses dos seus accionistas e que, ao realizar o seu trabalho, o revisor oficial de contas actue de modo a proteger esses mesmos interesses. Por exemplo, para que o Conselho Fiscal ou a Comissão de Auditoria de uma sociedade desempenhe eficazmente a sua função de supervisão do processo de prestação de informação financeira, terá de confiar no trabalho, orientações e opiniões do revisor oficial de contas. Um aspecto fundamental dessa confiança é a necessidade de o revisor oficial de contas agir com independência no exercício da sua actividade.

A fim de determinar a gravidade de uma ameaça à independência e avaliar o nível do respectivo risco (ver pontos 3 e 4 da secção A), o revisor oficial de contas deve procurar determinar cuidadosamente se a estrutura de governação da entidade objecto da revisão oferece as condições necessárias para salvaguardar, dum modo geral, a independência do seu revisor oficial. Para esse efeito, deverá considerar questões como:

— a participação de um órgão de governação na nomeação do revisor oficial de contas (por exemplo, apenas aprovação formal da recomendação da direcção, ou participação activa nas negociações com o revisor oficial de contas potencial);

— duração da nomeação do revisor oficial de contas (a revisão das contas de um exercício por oposição a um contrato a longo prazo);

— participação de um órgão de governação na contratação da prestação de serviços distintos da revisão de contas propriamente dita pelo revisor oficial de contas, sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer entidade da rede a que esta última pertence (por exemplo, não participação ou participação activa na negociação de contratos de serviços importantes);

— existência de mecanismos de supervisão e canais de comunicação relativos à revisão legal de contas e a outros serviços prestados à entidade objecto da revisão pelo revisor oficial de contas, sociedade de revisores oficiais de contas ou a sua rede, e frequência dessas comunicações com o revisor oficial de contas.

(*) Definido no glossário.

(1) Em alguns países, a legislação nacional estipula que as contas de determinados tipos de sociedades, como as cooperativas ou as associações, sejam fiscalizadas por um revisor oficial de contas específico, nomeado nos termos previstos nas leis que regem essas sociedades, e não por um órgão de direcção ou por um órgão do governação. Os revisores oficiais de contas dessas sociedades poderão considerar que esta circunstância constitui uma salvaguarda geral que permite atenuar as ameaças à independência decorrentes de um determinado tipo de interesses pessoais.

Outros clientes

No caso de clientes que não sejam entidades de interesse público, o revisor oficial de contas deve, também, procurar determinar se a estrutura de governação do cliente da revisão de contas assegura as salvaguardas gerais necessárias à sua independência. No caso de o cliente não ter órgãos de governação, o revisor oficial de contas deve procurar determinar se as políticas de gestão do cliente da revisão de contas oferecem as condições necessárias para salvaguardar as sua independência e se haverá ameaças específicas, susceptíveis de serem superadas mediante a adopção de políticas apropriadas pela entidade em questão. Essas políticas poderão incluir procedimentos internos tendentes a assegurar a objectividade na contratação de serviços distintos da revisão de contas. O revisor oficial de contas deve também considerar a qualidade e quantidade dos efectivos do cliente da revisão de contas. Este aspecto poderá ser particularmente importante ao serem avaliados os riscos inerentes à tomada de decisões de gestão em nome do cliente. Por exemplo, se o cliente tiver pessoal em número insuficiente, o revisor oficial de contas poderá acabar por tomar decisões desse tipo, embora não tivesse intenção de o fazer.

4.1.2. *Participação do órgão de governação*

Tal como se refere no ponto 4.1.1 da secção A, compete, em certa medida, ao cliente da revisão de contas salvaguardar a independência do seu revisor oficial de contas. O diálogo entre o revisor oficial de contas e o órgão de governação do cliente é o principal meio para estabelecer uma ligação entre as salvaguardas do próprio revisor oficial de contas e as do cliente da revisão de contas. A fim de se proteger e de permitir que o sistema de controlo de qualidade (ver ponto 4.2 da secção A) verifique se está a cumprir o requisito anteriormente referido, o revisor oficial de contas deverá, sempre que necessário mas, pelo menos, uma vez por ano, iniciar o processo convidando, por escrito, o cliente da revisão de contas a discutir estas questões.

Declaração de honorários

A declaração, ao órgão de governação, dos honorários pagos ao revisor oficial de contas, à sociedade de revisores oficiais de contas e aos membros da sua rede pelo cliente da revisão de contas e pelas suas filiais ajudará esse órgão a avaliar o impacte desse aspecto na independência do revisor oficial de contas. Em caso de necessidade, o órgão de governação poderá exigir a adopção de outras medidas para salvaguardar a independência do revisor oficial de contas. Quanto a este aspecto, a declaração de honorários deve ser feita com carácter de regularidade, mas, pelo menos, uma vez por ano, antes de o contrato de serviços de revisão ser aceite ou renovado. Além disso, a declaração referida deve ser mais pormenorizada e completa do que aquela que é exigida para efeito de publicação (ver ponto 5 da secção A). Em particular, deve abranger os montantes cobrados e contratados, o valor de contratos ou acordos de serviços pendentes, as propostas apresentadas relativamente a contratos de serviços futuros e a remuneração recebida ou prevista por força de disposições relativas a honorários condicionados a resultados em contrapartida de serviços distintos da revisão propriamente dita (ver ponto 8.1 da secção B), devendo todos os montantes ser desagregados por tipo de serviço.

4.2. **Garantia de qualidade**

Para assegurar que os revisores oficiais de contas cumpram as normas profissionais, incluindo o requisito de independência, é necessário um sistema de controlo ou de aplicação efectiva. Entre as salvaguardas e procedimentos a considerar inclui-se a eficácia do enquadramento geral de controlo. Em primeiro lugar, há que adoptar uma abordagem profissional das questões de qualidade e de deontologia e levar em conta o nível de confiança oferecido por um sistema de controlo que é objecto de acompanhamento sistemático e devidamente documentado. Uma forma de assegurar a aplicação dos requisitos de independência consiste na implantação de um sistema de controlo de qualidade das revisões oficiais de contas adoptado ao nível dos Estados-Membros. A Recomendação da Comissão relativa ao controlo de qualidade da revisão de contas na União Europeia recomenda que o respeito dos princípios e normas deontológicos, incluindo regras de independência, por parte dos revisores oficiais de contas, deve ser submetido a procedimentos de análise de qualidade. Dado que os sistemas de controlo de qualidade recomendados incluem a supervisão pública, esses sistemas dão resposta à percepção pública das questões relacionadas com a independência.

4.3. **Salvaguardas gerais do revisor oficial de contas**

4.3.1. *Propriedade e controlo das sociedades de revisores oficiais de contas*

Necessidade de salvaguardar o controlo da sociedade de revisores oficiais de contas

Para que uma sociedade de revisores oficiais de contas seja autorizada a efectuar revisões oficiais de contas, o n.º 1, subalínea (ii) da alínea b), do artigo 2.º da Oitava Directiva em matéria de direito das sociedades exige que a maioria dos direitos de voto da sociedade de revisores oficiais de contas pertençam a revisores de contas. Essas pessoas devem ser aprovadas por uma autoridade competente de qualquer um dos Estados-Membros da UE, isto é, devem ser pessoas singulares ou sociedades que satisfaçam, pelo menos, as condições mínimas da referida directiva.

Não havendo quaisquer outras restrições, isto permitiria que as sociedades de revisores oficiais de contas obtivessem capital nos mercados de capitais, através de emissões privadas ou de emissões dirigidas ao público. Alguns Estados-Membros consideram que essa forma de financiamento suscita sérias preocupações no que se refere à independência dos revisores oficiais de contas. Por conseguinte, impuseram regras mais restritivas à propriedade das sociedades de revisores oficiais de contas (por exemplo, impondo um limite máximo de 25 % às participações de capital de pessoas que não sejam revisores de contas, ou restringindo as participações minoritárias a pessoas que exerçam determinadas profissões regulamentadas).

A questão de saber se a detenção da maioria dos direitos de voto é suficiente para assegurar que os revisores oficiais de contas controlam a sociedade é uma questão que suscita preocupação. Por exemplo, se uma pessoa que não é um revisor oficial de contas detiver 49 % dos direitos de voto e os restantes 51 % estiverem divididos por vários revisores de contas, a pessoa com a participação de 49 % pode, efectivamente, deter o controlo da sociedade de revisores oficiais de contas. Relativamente a este aspecto, haverá que ter em atenção as ameaças à independência dos revisores de contas que daí poderão advir. Deverão considerar-se, também, as salvaguardas necessárias para evitar esse tipo de situações. Uma salvaguarda possível consistirá, por exemplo, em estipular que uma pessoa que não é um revisor de contas apenas possa deter 5 % ou 10 % da totalidade dos direitos de voto. Nos casos em que a maioria dos direitos de voto de uma sociedade de revisores oficiais de contas pertence apenas a um número reduzido de revisores de contas, talvez seja apropriado permitir que determinados indivíduos detenham uma percentagem superior à referida. Esta medida poderá ser particularmente indicada se esses indivíduos exercerem uma profissão regulamentada (por exemplo, advogados ou notários), ou no caso de se tratar de outras pessoas (por exemplo, consultores de gestão ou outros consultores profissionais) cuja actividade profissional seja desenvolvida ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas ou de um membro da sua rede.

Os riscos inerentes às relações entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou um proprietário da sociedade de revisores oficiais de contas, que não seja revisor de contas, e o cliente da revisão e que são susceptíveis de afectar a independência do revisor oficial devem ser considerados com base no ponto 2 da secção A, em que se refere o leque de pessoas às quais se aplica o requisito de independência, e nos pontos 1 e 2 da secção B, em que se analisa as relações financeiras e/ou profissionais que podem existir entre elas.

4.3.2. *Sistema de salvaguardas internas da sociedade de revisores oficiais de contas*

O revisor oficial de contas tem de cumprir as regras de independência, quer estas sejam impostas por lei, quer por entidades reguladoras, organismos profissionais no contexto de um regime de auto-regulação, ou voluntariamente adoptadas pela sociedade de revisores oficiais de contas no quadro da sua própria política. Para assegurar o cumprimento dessas regras, o revisor oficial de contas deve criar um sistema de salvaguardas para o efeito ou, se o revisor oficial de contas e a sociedade de revisores oficiais de contas não forem a mesma entidade jurídica, devem, pelo menos, exigir que a sociedade de revisores oficiais de contas o faça.

Política da sociedade de revisores oficiais de contas em matéria de independência

A sociedade de revisores oficiais de contas deve adoptar uma política em matéria de independência, indicando as actividades que são aceitáveis e as que não o são, quando desenvolvidas para clientes ou para as suas filiais.

Qualquer que seja o modo como foram elaboradas as normas em matéria de independência, o objectivo é assegurar a correcta aplicação e manutenção das salvaguardas dos revisores oficiais de contas e incentivar o seu aperfeiçoamento constante. Assim, a política de independência da sociedade de revisores oficiais de contas deve ser suficientemente flexível para permitir uma actualização periódica. As actualizações poderão ser necessárias devido a novas circunstâncias e factos, ou quando os próprios critérios de independência se alterem em resultado de uma mudança de atitude do público relativamente a esta questão.

A concepção e fundamentação da política de independência da sociedade de revisores oficiais de contas devem reflectir o contexto prático imediato em que a política é aplicada (por exemplo, dimensão e estrutura organizativa da sociedade de revisores oficiais de contas). Devem reflectir, também, o contexto em que são efectuadas as revisões de contas (por exemplo, carteira de clientes e de negócios da sociedade de revisores oficiais de contas e as pessoas não pertencentes à mesma que estejam ligadas aos serviços prestados pela sociedade de revisores oficiais de contas).

A sociedade de revisores oficiais de contas deve adoptar políticas e procedimentos adequados, de modo a assegurar que o sócio coordenador da revisão de contas seja notificado de qualquer outra relação que exista entre a mesma e as sociedades pertencentes à sua rede, bem como entre o cliente da revisão de contas e as suas filiais. Para tal, o sócio coordenador da revisão de contas deverá ser consultado antes de aceitar qualquer trabalho que lhe seja confiado pelo cliente da revisão de contas ou pelas suas filiais. Compete, portanto, ao sócio coordenador da revisão de contas procurar determinar se é admissível considerar-se que essa relação poderá afectar a independência do revisor oficial de contas. Por razões de ordem prática, particularmente quando se trate de revisões de contas de grupos, essa tarefa poderá ser parcialmente delegada noutros responsáveis pelas revisões de contas. Por exemplo, o sócio revisor da equipa de revisão de contas num determinado país deverá ser notificado de todas as relações (efectivas e potenciais) que existem nesse país e avaliar o respectivo impacte. No entanto, o sócio coordenador da revisão de contas deve participar sempre na avaliação do risco que qualquer relação significativa pode representar para a independência. Nos casos em que o cliente da revisão de contas tenha um órgão de governação (ver ponto 4.1 da secção A), esse órgão deverá participar na avaliação do risco para a independência.

Sempre que haja outras pessoas, para além da sociedade de revisores oficiais de contas, os seus sócios, gestores e trabalhadores, ligadas ao cliente da revisão de contas ou à revisão de contas em causa (por exemplo, especialistas subcontratados, sociedades pertencentes à rede), a política de independência da sociedade de revisores oficiais de contas deve prever os requisitos e processos de consulta necessários para evitar que essas pessoas representem um nível de risco inaceitável para a independência do revisor oficial de contas.

A fim de assegurar que os seus sócios, gestores e trabalhadores cumpram a sua política de independência, a sociedade de revisores oficiais de contas deverá comunicar essa política de uma forma adequada, e assegurar a formação periódica dessas pessoas. Deverá ainda informá-las das sanções que serão aplicadas pelo desrespeito da política em matéria de independência.

Procedimentos a aplicar

Os procedimentos a aplicar pelos sócios, gestores e trabalhadores poderão variar consoante a política de independência adoptada por uma sociedade de revisores oficiais de contas. Quando se trate de uma sociedade de revisores oficiais de contas de pequena dimensão, poderá ser adequado examinar a sua independência caso a caso e decidir então sobre os procedimentos necessários para atenuar os riscos. No entanto, no caso de uma sociedade de revisores oficiais de contas de grande dimensão, poderá ser necessário adoptar procedimentos de rotina, a fim de identificar até os riscos hipotéticos para a independência do revisor oficial de contas. Por exemplo, para identificar uma ameaça suscitada por conflitos de interesses decorrente de uma relação financeira ou profissional, poderá ser necessário que a sociedade de revisores oficiais de contas mantenha uma base de dados periodicamente actualizada (por exemplo, lista entidades interditas). Essa base de dados permitirá que todos os sócios, gestores e trabalhadores obtenham informações sobre todos os clientes de revisão de contas susceptíveis de representar uma ameaça decorrente de interesses pessoais, se satisfizerem determinados critérios. A base de dados deverá ser acessível a qualquer pessoa da sociedade de revisores oficiais de contas que esteja em condições de influenciar o resultado de qualquer revisão legal de contas. Para o bom funcionamento deste sistema de salvaguardas, será necessário que essas pessoas forneçam, regularmente, determinadas informações pessoais e sobre os clientes à sociedade de revisores oficiais de contas.

Consoante a sua dimensão e estrutura, também poderá ser necessário que uma sociedade de revisores oficiais de contas ou uma rede adoptem procedimentos internos para assegurar consultas adequadas, a todos os níveis da sociedade ou da rede, sobre qualquer cliente susceptível de representar uma ameaça à independência, cuja gravidade não tenha sido claramente determinada. Esse processo de consulta deverá envolver sócios experientes que não estejam ligados aos assuntos do cliente da revisão de contas e que não sejam afectados pela ameaça à independência em causa.

Documentação da avaliação da independência

A principal finalidade da documentação compilada por um revisor oficial de contas para avaliar a sua independência em relação a um determinado cliente consiste em demonstrar que efectuou essa avaliação de forma correcta. A documentação referida deverá ser incluída no processo da revisão de contas.

Controlo interno de conformidade

O controlo de conformidade com a política de independência da sociedade de revisores oficiais de contas é uma função que deve fazer parte integrante do sistema de análise de qualidade da sociedade de revisores oficiais de contas. As sociedades de revisores oficiais de contas de grande dimensão poderão delegar essa tarefa em especialistas em controlo de qualidade, ou mesmo em especialistas em questões de independência, medida essa que poderá não ser adequada no caso de sociedades de revisores oficiais de contas de pequena ou média dimensão que, geralmente, apenas avaliam a sua independência caso a caso. No entanto, estas últimas devem pelo menos submeter os indivíduos que nelas trabalham a um controlo de conformidade, a efectuar por um sócio que não pertença à equipa da revisão de contas em causa. No caso de profissionais em nome individual ou de pequenas sociedades em que todos os sócios pertencem à equipa do compromisso de revisão ou em que a participação de qualquer outro sócio não pertencente à equipa da revisão de contas possa agravar o risco para a independência (por exemplo, no caso de o sócio em causa prestar ao cliente da revisão de contas um volume significativo de serviços de outra natureza), o revisor oficial de contas deverá aconselhar-se junto do organismo regulador do sector ou recorrer a outro revisor oficial de contas.

5. DIVULGAÇÃO PÚBLICA DE HONORÁRIOS

Um revisor oficial de contas deve estar em condições de demonstrar que a sua independência não foi comprometida por ter prestado a um cliente serviços distintos da revisão de contas propriamente dita, pelos quais tenha auferido honorários muito superiores aos que lhe foram pagos pela revisão legal de contas. Isso deverá ser do interesse do cliente em causa (ver, também, ponto 4.1.2 da secção A), pois irá aumentar a credibilidade da informação financeira publicada. Os requisitos relativos à divulgação pública estabelecidos pelos Estados-Membros através da sua legislação nacional ou pelos organismos reguladores competentes deverão permitir que um terceiro razoável e bem informado forme uma opinião sobre um eventual desequilíbrio entre os honorários pagos por uma revisão de contas e os honorários pagos por outros serviços. Para facilitar essa avaliação, os honorários recebidos por serviços distintos da revisão de contas devem ser desagregados em três categorias gerais (garantia de conformidade, consultoria fiscal e outros serviços distintos da revisão de contas), de modo a reflectir os tipos de serviços que tenham sido prestados. No que diz respeito à categoria de serviços distintos da revisão de contas, deverão ser apresentadas, pelo menos, informações mínimas acerca da prestação de serviços de tecnologia da informação financeira, auditoria interna, defesa em justiça, e de recrutamento. Poderá também ser apropriado discriminar determinados serviços contratados que constituam uma parte significativa de uma determinada (sub)categoria.

B. **CIRCUNSTÂNCIAS ESPECÍFICAS**

1. INTERESSES FINANCEIROS

Por «interesse financeiro» entende-se, normalmente, toda a gama de interesses financeiros que o próprio revisor oficial de contas, a sua sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer outra pessoa referida no ponto 2 da secção A possa deter no cliente de uma revisão de contas ou em qualquer filial do mesmo. A expressão abrange interesses financeiros «directos» e «indirectos», tais como:

— participações directas ou indirectas no capital do cliente da revisão de contas ou das suas filiais;

— detenção ou negociação de títulos do cliente da revisão de contas ou das suas filiais;

— aceitação de direitos de pensão ou outros benefícios concedidos pelo cliente da revisão de contas ou pelas suas filiais.

Os compromissos de aquisição de interesses financeiros (por exemplo, contratos de aquisição de um interesse financeiro) e de outros produtos derivados directamente relacionados com interesses financeiros (por exemplo, opções de compra ou venda de acções, futuros, etc.) devem ser tratados da mesma maneira que um interesse financeiro já existente.

Interesses financeiros directos

Quando uma pessoa que está directamente envolvida na realização de uma revisão de contas (o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas, um membro da equipa do compromisso de revisão ou um elemento da cadeia de comando) tem um interesse financeiro directo no cliente da revisão de contas, constituído, por exemplo, por acções, obrigações, títulos de dívida, opções ou outros títulos, considera-se que o interesse pessoal representa uma ameaça demasiado grande para que se possam aplicar quaisquer salvaguardas destinadas a reduzir o risco para a independência do revisor oficial de contas para um nível aceitável.

Nesse caso, o revisor oficial de contas deve desligar-se do serviço contratado ou, se o interesse financeiro directo for detido por um elemento da sociedade de revisores oficiais de contas, será necessário excluir essa pessoa do compromisso.

Quando o interesse financeiro directo no cliente da revisão de contas é detido por um sócio da sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede que trabalha num «gabinete», considera-se que o interesse pessoal representa um risco demasiado grande para permitir que essa situação se mantenha.

Interesses financeiros indirectos

A expressão «interesse financeiro indirecto» designa uma situação em que, por exemplo, uma pessoa abrangida pelo ponto 2 da secção A tenha investimentos em entidades que não são seus clientes mas que têm, por sua vez, um investimento na sociedade de revisores oficiais de contas, ou em empresas em que a sociedade de revisores oficiais de contas também investiu.

Essa pessoa não deverá manter esse interesse financeiro indirecto se o interesse pessoal dele decorrente representar uma ameaça significativa. É o que acontece, nomeadamente, quando uma participação indirecta no capital do cliente da revisão de contas permite, ou faz pensar que permite, que essa pessoa influencie as decisões de gestão da sociedade de revisores oficiais de contas (por exemplo, através de direitos de voto indirectos significativos), ou quando o detentor directo dessa participação possa influenciar, ou pareça estar em condições de influenciar, o resultado da revisão legal de contas por uma circunstância qualquer. Além disso, pode verificar-se um nível de risco inaceitável para a independência em situações em que o revisor oficial de contas ou qualquer pessoa referida no ponto 2 da secção A seja um gestor fiduciário com direito de voto de um fundo fiduciário ou um executor testamenteiro de uma herança que englobe títulos do cliente de uma revisão de contas. No entanto, essa situação só se verificará quando não houver salvaguardas adequadas para atenuar o risco em causa, como a supervisão e controlo pelos beneficiários, por autoridades públicas ou pelos tribunais.

Por outro lado, poderá considerar-se insignificante a ameaça potencial que o interesse pessoal representa para a independência do revisor oficial de contas, por exemplo, no caso de interesses financeiros indirectos no cliente da revisão de contas em que:

— o interesse financeiro seja directamente detido por um fundo de investimento, um fundo de pensões, um OICVM ou um instrumento de investimento semelhante; e

— a pessoa que detém o interesse indirecto não esteja directamente envolvida na revisão de contas da entidade gestora do fundo e não possa influenciar as decisões de investimento dessa entidade.

Acontecimento externos

Se o interesse financeiro for adquirido por virtude de um acontecimento externo (por exemplo, herança, doação, fusão de sociedades ou de empresas) e se um aumento desse interesse for passível de dar origem a uma ameaça significativa para a independência do revisor oficial de contas, deverá o mesmo ser alienado o mais rapidamente possível e, o mais tardar, dentro de um mês a contar do momento em que a pessoa em causa tenha tido conhecimento do referido interesse e tenha adquirido o direito de o alienar. Caso se trate de um interesse numa sociedade cotada na bolsa adquirido por virtude de uma herança, por exemplo, as acções devem ser vendidas no prazo de um mês a contar do momento em que a pessoa em causa tenha tido conhecimento da herança e tenha adquirido o direito de vender as acções em conformidade com os regulamentos da bolsa de valores que regem a alienação ou venda de acções por pessoas com informação privilegiada.

Até o interesse financeiro ser alienado, serão necessárias salvaguardas adicionais para preservar a independência do revisor oficial de contas. Por exemplo, se um revisor oficial de contas tiver conhecimento de que um elemento da equipa da revisão de contas recebeu, por herança, acções representativas do capital social de um cliente, essa pessoa não deverá continuar a pertencer à equipa da revisão de contas enquanto as acções não tiverem sido vendidas. Deverá, igualmente, ser excluída de qualquer tomada de decisões importantes sobre a revisão legal de contas do cliente até serem vendidas as acções.

Incumprimento involuntário

Haverá ocasiões em que o revisor oficial de contas toma conhecimento de que um elemento da sua sociedade de revisores oficiais de contas detém, sem o saber, um interesse financeiro no cliente de uma revisão de contas ou numa das suas filiais, o que, em geral, seria considerado uma violação dos requisitos de independência. Essas violações involuntárias não comprometerão a independência do revisor oficial de contas em relação ao seu cliente, desde que o revisor oficial de contas:

— tenha adoptado procedimentos exigindo que todo o seu pessoal técnico comunique imediatamente todas as violações das regras de independência decorrentes da compra, herança ou outra forma de aquisição de um interesse financeiro num cliente (ver, também, ponto 4.3.2 da secção A);

— notifique imediatamente a pessoa em causa de que deve alienar o interesse financeiro o mais rapidamente possível, depois de ter sido detectada a violação involuntária; e

— reveja, com especial cuidado, o trabalho de revisão de contas realizado pela pessoa em causa.

Nos casos em que se revele ser impossível obrigar essa pessoa a alienar o seu interesse financeiro, deverá a mesma ser afastada da equipa da revisão de contas. Nos casos em que o interesse financeiro susceptível de comprometer a independência do revisor oficial de contas seja detido por uma pessoa não pertencente à equipa do compromisso de revisão, deverá a mesma ser excluída de qualquer tomada de decisões importantes sobre a revisão legal de contas do cliente.

Qualquer que seja a participação financeira, o papel do sistema de salvaguardas (ver ponto 4.3 da secção A) do revisor oficial de contas será fundamental para fornecer provas de que as ameaças à independência foram identificadas e averiguadas. Se for caso disso, as provas devem mencionar, também, a participação do órgão de governação do cliente nesse processo. Além disso, sempre que seja tomada uma decisão sobre a eventual gravidade das ameaças, os fundamentos da decisão deverão ficar devidamente registados.

2. RELAÇÕES DE NEGÓCIOS

Relações de negócios

As relações de negócios são relações que envolvem um interesse comercial ou financeiro comum entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer outra pessoa susceptível de influenciar o resultado da revisão legal de contas (qualquer pessoa na acepção do ponto 2 da secção A), por um lado, e o cliente da revisão de contas, uma sua filial ou a respectiva direcção, por outro. Apresentam-se, a seguir, alguns exemplos de relações de negócios que, a serem significativas para o revisor de contas ou mantidas fora do decurso normal da actividade profissional, são susceptíveis de suscitar ameaças à independência sob a forma de interesses pessoais, representação ou intimidação:

— ter um interesse financeiro numa empresa comum com o cliente da revisão de contas, ou com o proprietário, administrador delegado ou outro quadro superior desse cliente;

— ter um interesse financeiro num cliente ao qual não presta serviços de revisão de contas e que tenha um investimento no cliente da revisão de contas ou no qual este tenha um investimento;

— conceder um empréstimo ao cliente da revisão de contas ou prestar garantias destinadas a cobrir riscos do mesmo;

— aceitar um empréstimo de um cliente de uma revisão de contas ou ter créditos garantidos pelo mesmo;

— prestar serviços ao administrador delegado ou a outro quadro superior do cliente da revisão de contas relacionados com um interesse próprio do mesmo;

— contratar serviços com o cliente da revisão de contas ou com as suas filiais relacionados com a subscrição, oferta, colocação ou venda de títulos emitidos pela sociedade de revisores oficiais de contas ou por outra empresa do seu grupo.

O compromisso de estabelecer relações da natureza referida deve ser tratado da mesma forma que uma relação já estabelecida.

No decurso normal da actividade profissional

No decurso normal da sua actividade profissional, um revisor oficial de contas poderá não só prestar serviços de revisão de contas e de outra natureza ao cliente da revisão de contas ou às suas filiais, mas também comprar bens ou serviços a essas entidades. Referem-se, a título de exemplo, seguros e serviços bancários, contratos de empréstimos comerciais, aquisição de equipamento de escritório, aplicações informáticas, ou veículos da empresa. Se essas transacções forem efectuadas nas condições normais do mercado (como transacções entre quaisquer terceiros), geralmente não representam uma ameaça para a independência do revisor oficial de contas (por exemplo, aquisição de produtos vendidos em condições normais, com o desconto habitual de revenda, e que possam ser comprados por todos os outros clientes do cliente da revisão de contas). No entanto, o revisor oficial de contas deve considerar atentamente a possibilidade de a transacção, ainda que efectuada nas condições normais do mercado, poder atingir um volume tal que represente um risco para a sua independência, visto que criaria dependências financeiras, seja em termos concretos ou, pelo menos, aos olhos de terceiros.

Aceitar produtos ou serviços em condições favoráveis de um cliente de uma revisão de contas não é considerado uma relação de negócios no decurso normal da actividade profissional, a não ser que o valor do eventual benefício seja insignificante.

Gravidade do risco para a independência

Uma relação de negócios representará uma ameaça significativa para a independência do revisor oficial de contas se um terceiro razoável e informado considerar que essa relação poderá influenciar o resultado da revisão legal de contas. Por conseguinte, são necessários critérios objectivos para avaliar a importância de uma relação para o revisor oficial de contas, bem como para o cliente da revisão de contas. No que se refere às demonstrações financeiras anuais e ao serviço de revisão de contas, a relação não deve levar a que o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer membro da sua rede possam influenciar as decisões de gestão do cliente da revisão de contas. Por outro lado, a relação não deve permitir que o cliente da revisão de contas ou uma das suas filiais influencie efectivamente, ou pareça influenciar, o resultado da revisão legal de contas.

Qualquer que seja a relação de negócios existente, deverá ser fundamentalmente o sistema de salvaguardas (ver ponto 4.3 da secção A) do revisor oficial de contas a fornecer provas de que as ameaças à independência foram identificadas e averiguadas. Se for caso disso, as provas devem mencionar, também, a participação do órgão de governação do cliente nesse processo. Além disso, sempre que seja tomada uma decisão sobre a eventual gravidade das ameaças, os fundamentos dessa decisão deverão ficar registados.

Prestação de serviços de revisão legal de contas

Considera-se que a prestação de serviços de revisão de contas por um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas ou qualquer membro da sua rede ao proprietário da sociedade de revisores oficiais de contas representa um ameaça demasiado grave à independência. Considera-se, também, que a prestação de serviços de revisão de contas a uma filial do referido proprietário é incompatível com o requisito de independência, sempre que aquele esteja, ou pareça estar, em condições de influenciar qualquer tomada de decisões pela sociedade de revisores oficiais de contas que afecte a função de revisão de contas. Essa situação pode surgir, por exemplo, devido à percentagem dos direitos de voto que o referido proprietário detém na sociedade de revisores oficiais de contas ou, também, devido à natureza do cargo que o mesmo ou um representante seu detém na sociedade de revisores oficiais de contas. Uma situação potencialmente preocupante será, por exemplo, um administrador ou quadro superior do proprietário ser vogal do Conselho Fiscal da sociedade de revisores oficiais de contas. Além disso, o revisor oficial de contas deve procurar determinar se a prestação de serviços de revisão de contas a esses clientes é susceptível de comprometer a sua independência, no caso de os funcionários do cliente, os seus administradores ou os seus accionistas deterem uma quantidade considerável dos direitos de voto da sociedade de revisores oficiais de contas, ou no caso de estarem, ou parecerem estar, numa posição susceptível de influenciar a tomada de decisões, pela sociedade, sobre a sua função de revisão de contas.

3. CONTRATAÇÃO PELO CLIENTE DA REVISÃO DE CONTAS

Dupla contratação e acordos de afectação temporária de pessoal

Considera-se que o facto de uma pessoa, na acepção do ponto 2 da secção A, estar ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas e/ou de uma sociedade da sua rede e, simultaneamente, ao serviço do cliente da revisão de contas e/ou de uma das suas filiais, representa um risco demasiado grande para a independência do revisor oficial de contas. As políticas e procedimentos do revisor oficial de contas (ver ponto 4.3.2 da secção A) devem prever medidas adequadas para identificar eventuais situações de dupla contratação.

O revisor oficial de contas deve, ainda, ponderar cuidadosamente as situações em que uma pessoa ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas ou de uma sociedade da sua rede seja objecto de um acordo de afectação temporária de pessoal junto do cliente da revisão de contas ou com uma das suas filiais. Por acordo de afectação temporária de pessoal entende-se um serviço contratado em que um funcionário da sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede trabalha sob a supervisão directa do cliente, não iniciando qualquer operação contabilística, nem preparando dados originais sem que o seu trabalho seja submetido a revisão e aprovação pelo cliente. Essa afectação temporária poderá ser aceitável, desde que o funcionário em causa não assuma quaisquer funções susceptíveis de influenciar o resultado da revisão legal de contas. Não deve ser atribuída a uma pessoa que seja designada para a equipa da revisão de contas, depois de ter estado temporariamente afectada a um cliente, responsabilidade pela revisão de qualquer função ou actividade que tenha desempenhado ou que estivesse sob a sua supervisão enquanto esteve temporariamente afectada ao serviço do cliente (ver também, adiante, o ponto 5).

Ingresso de um membro da equipa do compromisso de revisão nos quadros de pessoal do cliente

O sistema geral de salvaguardas da sociedade de revisores oficiais de contas (ver ponto 4.3 da secção A) deve incluir políticas e procedimentos que possam ser adaptados a circunstâncias específicas. Entre os factores a considerar, refiram-se os seguintes:

— posição da pessoa que vai sair da sociedade de revisores oficiais de contas (por exemplo, sócio por oposição a quadro superior ou outro cargo técnico);

— circunstâncias que estiveram na origem da sua saída (por exemplo, reforma, resolução do contrato, demissão voluntária);

— funções que a pessoa em causa vai desempenhar no cliente (por exemplo, cargo directivo por oposição a uma função com pouca influência nos documentos contabilísticos);

— tempo que decorreu desde que a pessoa em causa deixou de estar ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas;

— tempo que decorreu desde que a pessoa em causa prestou serviços relacionados com o compromisso de revisão.

Análise por um segundo sócio

Nos casos em que a pessoa que deixa de estar ao serviço da sociedade de revisores oficiais de contas era um sócio coordenador da revisão de contas ou sócio revisor, deverá ser realizada uma análise por um outro sócio revisor, o qual deverá considerar a possibilidade de o antigo sócio ter sido influenciado pelo cliente durante a revisão de contas anterior. Além disso, o antigo sócio poderá ter estabelecido relações estreitas com outros membros da equipa de revisão de contas susceptíveis de representar uma ameaça para a independência daqueles que permanecem nessa equipa. Por último, o antigo sócio poderá utilizar os seus conhecimentos sobre a abordagem e a estratégia dos testes adoptadas na revisão de contas em curso, a fim de frustrar os seus objectivos.

No caso de uma sociedade de revisores oficiais de contas de pequena dimensão que não tenha possibilidade de pedir a um segundo sócio que efectue uma análise, esta análise poderá ser realizada por um outro revisor oficial, ou a sociedade deverá, pelo menos, aconselhar-se junto do organismo regulador do sector.

4. FUNÇÕES DE DIRECÇÃO OU DE FISCALIZAÇÃO NO CLIENTE

A aceitação de um cargo de direcção ou fiscalização no cliente de uma revisão de contas não é a única situação potencialmente preocupante em termos de ameaças suscitadas por intimidação ou auto-revisão. Esse tipo de ameaças também pode surgir quando uma pessoa na acepção do ponto 2 da secção A ingressa num órgão de direcção ou supervisão de uma entidade que não é um cliente de uma revisão de contas, mas que está numa posição susceptível de influenciar o cliente da revisão de contas, ou de ser influenciado pelo mesmo. Nesses casos, o nível de risco para a independência é inaceitavelmente elevado. Não deve, portanto, autorizar-se a aceitação desse tipo de cargos.

Quando a legislação nacional exigir que os revisores oficiais de contas assumam funções de fiscalização em determinadas empresas, será necessário criar salvaguardas destinadas a assegurar que esses profissionais não desempenhem funções de responsabilidade no que se refere à equipa do compromisso de revisão.

No ponto 4.2 da secção B reconhece-se que uma pessoa que pertenceu à equipa de um compromisso de revisão e que deixa de prestar serviço na sociedade de revisores oficiais de contas, seja por se ter reformado ou para assumir um cargo junto de uma entidade que não é um cliente, poderá ser convidada a assumir um cargo não executivo num órgão de direcção ou fiscalização do cliente da revisão de contas. Nesses casos, a sociedade de revisores oficiais de contas terá de assegurar que sejam cumpridos os requisitos estipulados nos pontos 3.3 e 3.4 da secção B.

5. CONTRATAÇÃO PELA SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Quando um administrador ou director do cliente de uma revisão de contas ingressa nos quadros da sociedade de revisores oficiais de contas, o risco de auto-revisão representa uma ameaça demasiado grande para poder ser atenuada por qualquer salvaguarda que não seja a proibição de essa pessoa vir a pertencer à equipa do compromisso de revisão ou de participar na tomada de quaisquer decisões importantes sobre a revisão de contas em causa durante um período de dois anos. Quando um antigo funcionário do cliente da revisão de contas ingressa nos quadros da sociedade de revisores oficiais de contas, a gravidade do risco de auto-revisão dependerá das responsabilidades e das tarefas que desempenhava no cliente da revisão de contas e daquelas que irá desempenhar na sociedade de revisores oficiais de contas. Por exemplo, se o antigo trabalhador do cliente elaborava contas e avaliava elementos das demonstrações financeiras, deverão aplicar-se as mesmas salvaguardas que a um administrador ou director; por outro lado, se ele detinha, por exemplo, um cargo não directivo numa sucursal do cliente da revisão de contas, será possível atenuar o risco de auto-revisão se as actividades que ele desempenha como membro da equipa do compromisso de revisão não estiverem relacionadas com essa filial.

6. RELAÇÕES DE PARENTESCO E OUTRAS RELAÇÕES PESSOAIS

O revisor oficial de contas deve estar em condições de poder avaliar o risco para a sua independência, quando ele próprio ou qualquer elemento da equipa do compromisso de revisão ou da cadeia de comando, ou qualquer sócio de um «gabinete» em que ele ou esse indivíduo trabalhem, tenham um familiar próximo ou qualquer outra relação pessoal estreita com uma pessoa que preenche os critérios referidos nas alíneas (a) a (d) do ponto 1. Ao analisar os factos, o revisor oficial de contas deverá basear-se no seu conhecimento das circunstâncias de todas as pessoas pertinentes da sociedade de revisores oficiais de contas ou da sua rede. Devem ter sido adoptadas políticas e procedimentos exigindo que essas pessoas revelem quaisquer factos ou circunstâncias que, no quadro das informações de que dispõem, devam ser levados em conta pelo revisor oficial de contas ao efectuar a análise anteriormente referida. O revisor oficial de contas deve avaliar toda essa informação, determinar se algum dos critérios é aplicável e, em seguida, tomar as medidas necessárias para atenuar eventuais riscos, dentro de um período de tempo razoável. Essas medidas poderão incluir a recusa de prestação de serviços de revisão de contas ou a exclusão da pessoa em causa da equipa do compromisso de revisão ou do «gabinete».

As políticas e procedimentos da sociedade de revisores oficiais de contas devem estabelecer claramente que compete aos membros da equipa do compromisso de revisão ou aos elementos da cadeia de comando ou do «gabinete» determinarem quais são, ou parecem ser, na medida dos elementos de que dispõem, os seus familiares próximos e outras relações pessoais estreitas. Devem ainda revelar ao sócio revisor responsável pelo compromisso quaisquer factos ou circunstâncias pertinentes no que respeita ao cliente de uma revisão de contas específica.

Familiares próximos

Por «familiares próximos» entende-se, normalmente, os pais, irmãos, cônjuges ou companheiros em coabitação, filhos e outros dependentes. Consoante os diferentes meios socioculturais em que decorra a revisão de contas, a expressão poderá ser extensiva a outros familiares que mantenham relações menos imediatas, mas não necessariamente menos estreitas, com a pessoa em causa. Entre eles poderão incluir-se, por exemplo, ex-cônjuges ou ex-companheiros em coabitação, bem como os cônjuges e filhos de familiares.

Relações não familiares estreitas

É difícil definir relações estreitas com não familiares, mas entre elas deverão ser incluídas as relações com qualquer pessoa que não seja um familiar e que envolvam contactos sociais frequentes ou regulares.

Incumprimento involuntário

Haverá casos em que o revisor oficial de contas toma conhecimento de que uma pessoa da sua sociedade de revisores oficiais de contas, por inadvertência, não comunicou à sociedade uma relação familiar ou outro tipo de relação pessoal com o cliente de uma revisão de contas, o que, em geral, será considerado um incumprimento dos requisitos relativos à independência. Esses casos de incumprimento involuntário não comprometerão a independência do revisor oficial de contas em relação ao seu cliente, desde que o revisor oficial de contas:

— tenha criado procedimentos que exijam que todo o seu pessoal técnico comunique prontamente qualquer violação das regras de independência decorrentes de alterações das suas relações familiares ou pessoais, da aceitação de um cargo sensível, no que se refere às revisões de contas, por parte de um familiar ou de outras pessoas próximas (ou seja, pessoas abrangidas pelas alíneas (a) e (b) do ponto 6.1 da presente secção), ou da compra, herança ou outra forma de aquisição de um interesse financeiro significativo no cliente da revisão de contas por parte dos referidos familiares ou pessoas;

— afaste imediatamente a pessoa em causa da equipa do compromisso de revisão ou, se essa pessoa não pertencer à referida equipa, impeça-a de participar na tomada de decisões importantes relacionadas com a revisão legal de contas do cliente em causa. Caso se trate de um interesse financeiro significativo, o revisor oficial de contas deve notificar essa pessoa de que deverá alienar o interesse financeiro o mais brevemente possível, após ter sido identificado o incumprimento involuntário; e

— reveja, com especial cuidado, o trabalho de revisão de contas relevante, realizado pela pessoa em causa.

7. SERVIÇOS DISTINTOS DA REVISÃO DE CONTAS

7.1. **Generalidades**

Independência em relação ao processo de decisão do cliente da revisão de contas

Considera-se que o risco de auto-revisão constitui uma ameaça demasiado grave para permitir que sejam prestados quaisquer serviços, que não sejam de revisão de contas, susceptíveis de envolver o revisor oficial de contas em qualquer processo decisório do cliente da revisão de contas ou de qualquer uma das suas filiais, ou da direcção do mesmo. Por conseguinte, se o revisor oficial de contas ou um membro da sua rede tenciona prestar serviços que não são de revisão de contas ao cliente de uma revisão de contas ou a uma das suas filiais, deverá assegurar que qualquer pessoa que actue em nome da sociedade de revisores oficiais de contas ou de um membro da sua rede não tome qualquer decisão, nem participe na tomada de quaisquer decisões, em nome do cliente da revisão de contas, de qualquer uma das suas filiais, ou da direcção de tal entidade.

Qualquer aconselhamento ou assistência relativos a um serviço prestado pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas deve dar ao cliente da revisão de contas, a uma filial sua ou à direcção da entidade em causa a oportunidade de escolherem entre alternativas razoáveis. Isto não impede que o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou um membro da sua rede faça recomendações ao cliente da revisão de contas. Esse aconselhamento deve, no entanto, ser fundamentado por análises objectivas e transparentes, na expectativa de que o cliente da revisão de contas analise as recomendações antes de tomar qualquer decisão. Se o cliente da revisão de contas pedir que o aconselhem em casos para os quais, por virtude de disposições legais ou regulamentares, apenas exista uma solução, o revisor oficial de contas deve assegurar que a sua documentação mencione essas disposições (por exemplo, indicando a lei aplicável e referindo as consultas efectuadas a técnicos externos).

7.2. **Exemplos — Análise de situações específicas**

Os mercados económicos e financeiros estão em constante evolução e as tecnologias da informação registam transformações rápidas, daí decorrendo consequências significativas para as funções de gestão e controlo. Atendendo a estas mudanças rápidas, não é possível elaborar uma lista exaustiva de todas as situações em que a prestação de serviços que não sejam de revisão de contas ao cliente de uma revisão de contas constitui uma ameaça significativa para a independência dos revisores oficiais. Também não é possível enumerar as múltiplas salvaguardas que podem ser criadas para atenuar essas ameaças. Os exemplos que se apresentam a seguir referem-se a situações específicas, susceptíveis de comprometer a independência de um revisor oficial de contas. Neles se analisam também as salvaguardas que poderão ser adoptadas, em cada caso, para reduzir o risco para a independência para um nível aceitável. Na prática, o revisor oficial de contas deverá avaliar as repercussões de circunstâncias semelhantes, mas diferentes, e procurar determinar quais as salvaguardas que, aos olhos de um terceiro bem informado, permitiriam superar satisfatoriamente o risco para a independência.

7.2.1. *Elaboração de registos e demonstrações financeiras*

Grau de participação no processo de elaboração da contabilidade

O grau de participação de um revisor oficial de contas (incluindo a sua sociedade de revisores oficiais de contas, os membros da sua rede e quaisquer empregados dos mesmos) na elaboração de registos contabilísticos e demonstrações financeiras pode ser muito variável. Num extremo da escala, a participação do revisor oficial de contas poderá consistir na preparação de registos contabilísticos de base, na escrituração contabilística e na elaboração de demonstrações financeiras, bem como na realização da revisão legal de contas dessas demonstrações. Noutros casos, o revisor oficial de contas poderá ajudar o cliente da revisão de contas a elaborar as demonstrações financeiras com base no balancete, ajudando-o a calcular os lançamentos de fecho (cálculo de encargos a pagar, dívidas de cobrança duvidosa, amortizações, etc.). No outro extremo da escala, não há participação do revisor oficial de contas em qualquer aspecto do processo da contabilidade. Mesmo neste último caso, sempre que detecte deficiências nos documentos que o cliente da revisão de contas se propõe publicar, o revisor oficial de contas deverá, normalmente, sugerir e preparar as alterações necessárias. Isto faz parte do mandato da revisão legal de contas e não deve ser considerado uma prestação de um serviço distinto da revisão de contas. Embora a apresentação das demonstrações financeiras seja da competência da direcção, na prática, é raro o revisor oficial de contas não intervir de todo na apresentação ou preparação de um determinado conjunto de demonstrações.

Natureza da assistência e do aconselhamento

O cliente da revisão de contas e a sua direcção são responsáveis pelas demonstrações financeiras e pela manutenção de registos contabilísticos. As salvaguardas do revisor oficial de contas devem, pelo menos, assegurar que, ao ser prestada uma assistência de carácter contabilístico, os lançamentos e os pressupostos subjacentes aos mesmos (por exemplo, para efeitos de avaliação) fiquem a cargo do cliente. Além disso, o revisor oficial de contas não deve participar nas decisões do cliente da revisão de contas ou da sua direcção sobre os lançamentos e sobre os pressupostos referidos.

A assistência prestada pelo revisor oficial de contas deve, portanto, restringir-se à realização de tarefas técnicas ou mecânicas e à prestação de aconselhamento de carácter informativo sobre critérios e metodologias alternativas que o cliente da revisão de contas poderá aplicar, se o desejar.

Referem-se, a seguir, alguns exemplos de assistência susceptíveis de comprometer a independência:

— determinar ou alterar lançamentos do livro diário, as classificações das contas ou das operações, ou outros registos contabilísticos sem obter a aprovação do cliente;

— autorizar ou aprovar operações; ou

— preparar documentos de fonte ou originar dados (incluindo decisões sobre os princípios de avaliação), ou modificar os referidos documentos ou dados.

Referem-se, a seguir, alguns exemplos de assistência que não comprometem, necessariamente, a independência:

— executar tarefas mecânicas de escrituração, como registar operações em contas cuja classificação tenha sido determinada pela direcção do cliente da revisão de contas; passar operações codificadas para o livro de razão de um cliente; passar lançamentos aprovados pelo cliente para o balancete; ou prestar determinados serviços de processamento de dados;

— informar o cliente sobre as normas contabilísticas aplicáveis ou sobre metodologias de avaliação para que o cliente possa decidir quais as que pretende adoptar.

Nível de interesse público

O risco de auto-revisão, que surge quando um revisor oficial de contas ajuda a preparar os registos contabilísticos ou as demonstrações financeiras de uma entidade de interesse público é considerado tão grave que não pode ser atenuado por salvaguardas que não sejam a proibição da prestação de ajuda dessa natureza que vá além do mandato da revisão de contas (ou seja, qualquer ajuda que vá além de sugerir e preparar alterações enquanto estiver a decorrer a revisão legal de contas, depois de terem sido detectadas deficiências nos documentos que o cliente da revisão de contas se propunha publicar).

Em qualquer caso, sempre que for pedido ao revisor oficial de contas que participe na preparação dos registos contabilísticos ou das demonstrações financeiras do cliente da revisão de contas, deverá o mesmo ponderar cuidadosamente a percepção do público sobre o trabalho por si realizado. A dimensão e estrutura do cliente da revisão de contas poderão ser factores a considerar, bem como o meio económico em que o cliente desenvolve a sua actividade, seja a nível local, regional ou nacional. Caso se considere que a ameaça atinge proporções susceptíveis de levar o público a pôr em causa a sua independência, o revisor oficial de contas não deverá aceitar o serviço que lhe é proposto.

Situações de emergência

Em casos de emergência, a participação do revisor oficial de contas no processo de elaboração poderá ser superior àquilo que seria aceitável em circunstâncias normais [ver (2) e (3) *supra*]. Situações desse tipo poderão surgir quando, por virtude de acontecimentos externos imprevisíveis, o revisor oficial de contas é a única pessoa com os recursos e os conhecimentos necessários dos sistemas e procedimentos do cliente da revisão de contas para poder ajudá-lo a preparar atempadamente as suas contas e as suas demonstrações financeiras. Uma situação será considerada como um caso de emergência se a recusa de prestar os necessários serviços por parte do revisor oficial de contas tiver consequências graves para o cliente da revisão de contas (por exemplo, cancelamento de linhas de crédito), ou se comprometer a continuidade da sua actividade.

No entanto, numa situação de emergência da natureza referida, o revisor oficial de contas não deve participar na tomada de quaisquer decisões definitivas e deverá obter a aprovação do cliente sempre que possível. Deverá ainda considerar a possibilidade de aplicar salvaguardas adicionais que lhe permitam minimizar o nível de risco para a sua independência. Se for caso disso, deverá procurar discutir a situação com o órgão de governação do cliente da revisão de contas e assegurar que os serviços prestados e as razões que o levaram a prestá-los sejam descritos resumidamente nas demonstrações financeiras.

Revisões oficiais de demonstrações financeiras consolidadas de entidades de interesse público

Quando é efectuada uma revisão oficial de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade de interesse público, poderão ocorrer situações em que seja impraticável para uma filial do cliente da revisão de contas em causa satisfazer as condições referidas no n.º (3) *supra*. Nesse caso, é possível que o revisor de contas local da referida filial tenha de participar na preparação das demonstrações financeiras a incluir nos mapas consolidados do cliente da revisão de contas. Nesse caso, não se considera que, do ponto de vista do revisor oficial de contas da entidade de interesse público, o risco de auto-revisão seja significativo, desde que a assistência prestada ao nível da escrituração seja exclusivamente de carácter técnico ou mecânico e o aconselhamento prestado seja de natureza informativa [ver n.º (2) *supra*], desde que os documentos contabilísticos das filiais em causa não sejam relevantes para as demonstrações financeiras consolidadas do cliente da revisão de contas (seja separadamente ou em conjunto) e desde que o total dos honorários que a sociedade de revisão legal de contas e os membros da sua rede receberem por todos os serviços dessa natureza não sejam significativos em relação aos honorários auferidos pela revisão oficial das contas consolidadas.

7.2.2. *Concepção e aplicação de sistemas de tecnologia da informação no domínio financeiro*

Informação financeira

O trabalho de revisão de contas inclui a realização de testes aos sistemas de equipamentos e aplicações informáticas utilizados pelo cliente da revisão de contas para gerar a informação financeira a publicar nas suas demonstrações financeiras. Quando o revisor oficial de contas (incluindo a sua sociedade de revisores oficiais de contas, as outras sociedades da sua rede, ou quaisquer trabalhadores das mesmas) participa na concepção e implementação dos referidos sistemas de tecnologia da informação no domínio financeiro (STIF), poderá surgir um risco de auto-revisão. Neste contexto, a informação financeira inclui não só os valores directamente publicados nas demonstrações financeiras, mas também todos os outros dados de avaliação ou físicos relacionados com os dados publicados nessas demonstrações. Essa informação é gerada, seja por sistemas de TI integrados, seja por uma série de sistemas separados (por exemplo, sistemas utilizados em escrituração, contabilidade de custos, preparação de folhas de salários ou gestão de tesouraria, bem como os sistemas que apenas geram números físicos, como alguns sistemas de controlo de existências e de controlo de produção, etc.).

Grau de participação

O grau de participação do revisor oficial de contas na concepção e implementação de STIF pode variar consideravelmente:

Num extremo da escala estão os serviços contratados em que o revisor oficial de contas desempenha uma função de gestão ou assume responsabilidades no âmbito de um projecto de concepção e implementação de um STIF no seu conjunto, ou pelo funcionamento do STIF e dos dados que este utiliza ou gera. A prestação de um serviço desse tipo resulta, inevitavelmente, num nível inaceitável de risco para a independência.

Noutros casos, o revisor oficial de contas terá de avaliar cuidadosamente o risco para a sua independência que poderá decorrer da participação na concepção e implementação de sistemas destinados ao cliente da revisão de contas, sobretudo se estiver em causa o interesse público. O revisor oficial de contas deve procurar determinar, em todos os casos, se existem salvaguardas adequadas para reduzir para um nível aceitável o risco para a sua independência. Por exemplo, o nível de risco poderá ser aceitável nos casos em que a função do revisor oficial de contas consiste em aconselhar um consórcio contratado pelo cliente da revisão de contas para conceber e/ou executar um projecto. Do mesmo modo, o nível de risco é reduzido no caso de um cliente de pequena dimensão que peça ao revisor oficial de contas para adaptar um sistema de contabilidade que esteja à venda no mercado às necessidades da actividade do referido cliente. No entanto, poderá considerar-se que o risco para a sua independência é inaceitavelmente elevado no caso da concepção de um projecto destinado a um cliente de grande dimensão ou a uma entidade de interesse público.

No outro extremo da escala, o revisor oficial de contas poderá ser contratado pelo cliente da revisão de contas para efectuar uma análise de vários sistemas alternativos. Com base nessa análise, o próprio cliente decidirá qual o sistema a instalar. A prestação de um serviço deste tipo não comprometerá, geralmente, a independência do revisor oficial de contas, desde que o custo e os benefícios dos sistemas analisados sejam devidamente documentados e discutidos com o cliente da revisão de contas. No entanto, a independência do revisor oficial de contas ficará comprometida se tiver um interesse financeiro significativo (ver ponto 1 da secção B) ou uma relação de negócios significativa (ver ponto 2 da secção B) com qualquer um dos fornecedores de sistemas.

7.2.3. *Serviços de avaliação*

Serviços de avaliação

Uma avaliação implica que se admitam várias hipóteses sobre a evolução da situação, a aplicação de determinadas metodologias e técnicas, e uma combinação destes elementos, para calcular um determinado valor ou uma gama de valores para um activo, uma responsabilidade financeira, ou uma empresa no seu conjunto. Os pressupostos subjacentes à avaliação podem consistir em interpretações do presente ou em expectativas quanto ao futuro, e levarão em conta acontecimentos de carácter geral e as consequências de determinadas acções desenvolvidas ou previstas pelo cliente da revisão de contas ou por qualquer pessoa do seu ambiente empresarial próximo.

A prestação de serviços de verificação ou a emissão de um parecer sobre um trabalho de avaliação realizado por terceiros (por exemplo, serviços previstos nos artigos 10.º e 27.º da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades [77/91/CEE], nos artigos 10.º e 23.º da Terceira Directiva relativa ao direito das sociedades [78/855/CEE], ou no artigo 8.º da Sexta Directiva relativa ao direito das sociedades [82/891/CEE], ou a recolha e verificação de dados a utilizar numa avaliação a realizar por terceiros (por exemplo, «diligências» típicas relacionadas com a venda ou compra de uma empresa), não são considerados serviços de avaliação de acordo com este princípio.

Relevância e subjectividade

Considera-se que os serviços de avaliação que envolvam a valorização de montantes que, separadamente ou em conjunto, não são relevantes no contexto das demonstrações financeiras não representam uma ameaça significativa para a independência.

Os pressupostos subjacentes a uma avaliação e as metodologias a aplicar são sempre da responsabilidade do cliente da revisão de contas ou da sua direcção. Por conseguinte, no quadro do seu processo de decisão, o cliente da revisão de contas ou a sua direcção devem, geralmente, definir os pressupostos de base da avaliação e decidir sobre a metodologia a utilizar para calcular o valor. Isto é particularmente importante quando a avaliação a efectuar envolve um grau de subjectividade considerável, quer no que se refere aos pressupostos de base, quer no que se refere às diferenças entre as metodologias aplicáveis.

No entanto, no caso de certas avaliações de rotina, o grau de subjectividade inerente à rubrica em causa poderá ser insignificante. É o que se passa quando os pressupostos de base são determinados por lei (por exemplo, taxas de impostos, taxas de amortização para efeitos fiscais), por outros regulamentos (por exemplo, obrigatoriedade de utilizar determinadas taxas de juro), ou são geralmente aceites no sector de actividade do cliente da revisão de contas, e quando as técnicas e metodologias a utilizar se baseiam em normas geralmente aceites, ou são estipuladas por lei. Nesses casos, o resultado de uma avaliação efectuada por um terceiro informado, caso não fosse idêntica, não diferiria provavelmente de forma sensível. A prestação de serviços de avaliação do tipo referido poderá, portanto, não comprometer a independência do revisor oficial, ainda que o valor em si possa ser considerado importante no contexto das demonstrações financeiras, desde que o cliente da revisão de contas ou a sua direcção tenham, pelo menos, aprovado todas as questões que impliquem uma decisão.

Salvaguardas adicionais

Alguns serviços de avaliação envolvem um grau de subjectividade insignificante. Entre eles referem-se os que exigem a aplicação de técnicas ou metodologias estandardizadas, ou os serviços que consistem em analisar os métodos de avaliação utilizados por um terceiro, mas em que a avaliação obtida é importante no contexto das demonstrações financeiras. Nesses casos, o revisor oficial de contas deve procurar determinar se subsiste um risco de auto-revisão que deva ser atenuado mediante a aplicação de salvaguardas adicionais. Poderá ser necessário superar o risco em causa constituindo uma equipa de avaliação separada da equipa do compromisso de revisão, cada uma com o respectivo canal de comunicação de informações.

7.2.4. *Participação na auditoria interna do cliente da revisão de contas*

A auditoria interna é um elemento importante do sistema de controlo interno de uma entidade. Nas empresas, em particular nas de pequena e média dimensão, que não têm possibilidade de manter um departamento de auditoria interno ou em que esse departamento carece de determinados recursos (por exemplo, acesso a especialistas em tecnologia da informação ou em gestão de tesouraria), a participação do revisor oficial de contas na auditoria interna poderá reforçar a capacidade de controlo da gestão.

No entanto, podem surgir riscos de auto-revisão, por exemplo, se não houver uma separação clara entre a gestão e controlo da auditoria interna e as actividades inerentes à auditoria em si, ou se avaliação do sistema de controlo interno do cliente, efectuada pelo revisor oficial de contas, determinar a natureza e volume dos procedimentos a adoptar posteriormente para a revisão legal de contas. Para evitar esse tipo de riscos, o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou o membro da sua rede devem estar em condições de demonstrar que não estão ligados à gestão e controlo da auditoria interna. Além disso, na sua qualidade de revisor oficial das demonstrações financeiras do cliente, o revisor oficial de contas deve estar em condições de demonstrar que tomou as providências necessárias no sentido de os resultados da auditoria interna serem verificados e que não se baseou excessivamente nesses resultados para estabelecer a natureza, periodicidade e alcance do seu trabalho de revisão de contas. A fim de assegurar que o trabalho de revisão de contas da sociedade de revisores oficiais de contas satisfaz as normas de auditoria e que a independência do revisor oficial de contas não está comprometida, deverá ser efectuada uma análise adequada destas questões por um sócio revisor que não tenha participado na revisão legal de contas nem na prestação de quaisquer serviços de auditoria interna, susceptíveis de afectar as demonstrações financeiras.

Nas empresas em que o departamento de auditoria interna responde perante um órgão de governação e não perante a própria direcção, a função de auditoria interna desempenha um papel complementar em relação à função de revisão legal de contas, podendo, portanto, ser considerada um elemento distinto da estrutura de governo da empresa. Se lhe for solicitado que realize um trabalho de auditoria interna nestas circunstâncias, o revisor oficial de contas deverá, mesmo assim, estar em condições de demonstrar que avaliou convenientemente eventuais ameaças à sua independência e que aplicou as salvaguardas necessárias.

7.2.5. *Representação do cliente no âmbito da resolução de litígios*

Riscos de representação e de auto-revisão

Em determinadas circunstâncias, o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade de uma rede ou um sócio, director ou trabalhador dos mesmos prestarão assistência ao cliente da revisão de contas na resolução de um diferendo ou de um litígio.

Geralmente, considera-se que um revisor oficial de contas, que represente o cliente da revisão de contas na resolução de um diferendo ou litígio, assume uma função de representação que é incompatível com a sua responsabilidade de dar um parecer objectivo sobre as demonstrações financeiras desse cliente. Paralelamente a esse risco de representação, surge um risco de auto-revisão quando a assistência prestada no âmbito da resolução do litígio também exige que o revisor oficial de contas faça uma previsão da probabilidade de o litígio vir a ser resolvido a favor do seu cliente, se isso afectar os montantes a apresentar nas demonstrações financeiras. Ao participar na resolução de um litígio, o revisor oficial de contas deverá, portanto, ponderar a importância de ambos esses riscos.

O risco de representação será maior se o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas, ou uma sociedade da sua rede assumirem um papel activo em defesa do cliente da revisão de contas com vista à resolução de diferendos ou litígios. A probabilidade de esse risco se tornar um risco grave é menor quando o revisor oficial de contas apenas tem de prestar declarações perante um tribunal, num processo em que o seu cliente esteja envolvido.

Mesmo que o revisor oficial de contas assuma um papel relativamente activo em defesa do cliente, poderá haver situações específicas em que, de um modo geral, não se considera que comprometem a sua independência. Entre elas referem-se, por exemplo, a representação do cliente da revisão de contas em tribunal ou perante as autoridades fiscais num litígio de natureza tributária. Um outro exemplo será o aconselhamento do cliente e a defesa de um determinado tratamento contabilístico, numa situação em que as demonstrações financeiras do cliente da revisão de contas sejam objecto de um inquérito por parte de uma autoridade, um organismo regulador do mercado de valores mobiliários ou um comité de controlo, ou qualquer outro organismo europeu ou internacional semelhante. No entanto, quaisquer que sejam as circunstâncias, o revisor oficial de contas deve analisar a situação específica e o seu envolvimento na mesma, a fim de determinar se haverá ou não um risco significativo para a sua independência.

Relevância e grau de subjectividade

A prestação de serviços de consultoria jurídica ao cliente da revisão de contas. no âmbito da resolução de um diferendo ou litígio não representa, normalmente, uma ameaça significativa para a independência quando esses serviços dizem respeito a assuntos que um terceiro razoável e informado não consideraria terem um impacto importante nas demonstrações financeiras.

Defender o cliente da revisão de contas envolve sempre um certo grau de subjectividade, o qual será contudo variável, consoante a natureza da acção judicial. Durante uma auditoria, o revisor oficial de contas pode, normalmente, optar entre tentar ele próprio prever o resultado da acção judicial ou confiar no parecer de um advogado independente contratado pelo cliente. O grau de subjectividade, em ambos os casos, é determinado por factores como a competência do advogado, a observância das normas de deontologia profissional por parte desse advogado e as provas existentes, e não pelo facto de o advogado pertencer ou não aos quadros da sociedade de revisores oficiais de contas ou de uma sociedade de advogados independente.

No caso de acções judiciais cujo resultado seja relativamente fácil de prever com base nas provas existentes, não deverá haver diferenças importantes entre os serviços prestados pela sociedade de revisores oficiais de contas ou por uma sociedade de advogados independentes no que diz respeito à avaliação dos montantes afectados pela acção (por exemplo, litígios relacionados com contratos de trabalho do pessoal, ou determinadas acções fiscais).

Por outro lado, poderá haver casos que, pela sua natureza, envolvam um grau de subjectividade considerável. Poderá ainda haver situações em que seja impossível avaliar objectivamente as provas devido à natureza da relação profissional entre o revisor oficial de contas e o cliente da revisão de contas (por exemplo, envolvimento pessoal de antigos ou actuais directores, administradores não executivos, ou accionistas). Nesses casos, o revisor oficial de contas não deve envolver-se nas acções desenvolvidas pelo cliente da revisão de contas no âmbito da resolução do litígio, a não ser que se trate de casos de pouca importância, que seja razoável admitir-se não terem um impacto significativo nas demonstrações financeiras.

Salvaguardas adicionais

Em casos não abrangidos pelo ponto (2), o revisor oficial de contas deve procurar determinar se subsistem riscos para a sua independência que seja necessário atenuar mediante a aplicação de salvaguardas adicionais. Talvez deva evitar-se que a equipa do compromisso de revisão se envolva no processo de resolução do litígio, constituindo-se para o efeito equipas diferentes, com canais de comunicação de informações diferentes, para a revisão legal de contas e para os serviços de consultoria jurídica relacionados com o litígio.

7.2.6. *Recrutamento de quadros superiores*

Quando é pedido a um revisor oficial de contas que ajude o cliente de uma revisão de contas a recrutar quadros superiores ou pessoal para lugares-chave, deverá o mesmo avaliar, primeiramente, os riscos que poderão representar para a sua independência, por exemplo, a função que a pessoa a recrutar irá desempenhar e a natureza da assistência solicitada. A avaliação dos riscos deverá ser efectuada com especial cuidado quando haja probabilidade de a pessoa recrutada vir a desempenhar um papel importante a nível dos processos de gestão financeira do cliente e, portanto, vir a manter contactos de carácter regular com o revisor oficial de contas. No entanto, também poderão surgir riscos de interesse pessoal e de familiaridade aquando do recrutamento de outros efectivos.

No que se refere à natureza da assistência solicitada, um serviço aceitável será, por exemplo, analisar as qualificações profissionais de um conjunto de candidatos e dar um parecer objectivo sobre a sua adequação para um determinado cargo. Outro exemplo de um serviço aceitável é apresentar uma lista de candidatos pré-seleccionados para entrevistas, desde que essa lista tenha sido preparada com base em critérios definidos pelo cliente e não com base na opinião do revisor oficial de contas. Em ambos os casos, será necessário assegurar que qualquer parecer sobre os candidatos não prevaleça sobre a decisão do cliente da revisão de contas. Se o revisor oficial de contas concluir que não pode prestar a assistência solicitada sem influenciar, directa ou indirectamente, a decisão do cliente da revisão de contas sobre o candidato a seleccionar, deverá recusar-se a prestar essa assistência.

8. HONORÁRIOS DE REVISÕES DE CONTAS E DE OUTROS SERVIÇOS

8.1. **Remuneração condicional**

Remuneração de serviços de revisão de contas

O trabalho de revisão legal de contas que é realizado, por definição, para defender o interesse público é incompatível com condições de remuneração em que os honorários do revisor oficial de contas dependam seja de um indicador do desempenho do cliente da revisão de contas ou do resultado da própria revisão de contas. Os honorários de revisões de contas estabelecidos por um tribunal ou por um organismo governamental não são considerados uma remuneração condicional.

Remuneração de outros serviços

Verificam-se, também, riscos de interesse pessoal, de auto-revisão e de representação, susceptíveis de comprometer a independência do revisor oficial de contas, quando a remuneração de serviços distintos da revisão de contas prestados depende de um factor condicional. Isto aplica-se a todas as disposições condicionais acordadas entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou uma entidade da sua rede, e o cliente da revisão de contas ou qualquer uma das suas filiais. Por dependência de um factor condicional entende-se, por exemplo, o facto de a remuneração a pagar depender do andamento ou resultado do projecto em causa ou de um determinado desempenho por parte do cliente da revisão de contas (ou da sua filial).

Ao procurar determinar em que medida a remuneração condicional representa uma ameaça para a sua independência e se existem ou não as salvaguardas necessárias, o revisor oficial de contas deve considerar, nomeadamente, os seguintes factores: a relação entre a actividade objecto de remuneração condicional e a realização de uma revisão de contas em curso ou futura, o leque de honorários possíveis e a base de cálculo da remuneração.

Ao realizar essa avaliação, o revisor oficial de contas deverá considerar, nomeadamente, se o montante da remuneração condicional é directamente determinado com base no valor de um activo ou de uma operação (por exemplo, percentagem do preço de compra), ou numa situação financeira (por exemplo, aumento da capitalização do mercado), cuja medição será posteriormente objecto de uma revisão, e se esse facto eleva o risco de interesse pessoal para um nível inaceitável. Por outro lado, não surgem normalmente ameaças à independência em situações em que não exista uma ligação directa entre a base de cálculo da remuneração condicional (por exemplo, o salário inicial de um novo trabalhador quando da prestação de um serviço de recrutamento) e um aspecto importante do compromisso de revisão. Quando existir um órgão de governação, o revisor oficial de contas deve comunicar a esse órgão o facto de ter sido acordada uma remuneração condicional, em conformidade com os princípios definidos no ponto 4.1.2 da secção A.

8.2. **Relação entre a remuneração total e o rendimento total**

Uma dependência excessiva dos honorários de serviços de revisão de contas ou de outra natureza, pagos por um cliente ou pelo grupo de um cliente gera, manifestamente, um risco de interesse pessoal susceptível de comprometer a independência do revisor oficial de contas. O revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas devem não só evitar que surja uma dependência financeira desse tipo, mas também procurar determinar se a aparência de existência de uma dependência poderá representar uma ameaça significativa para a sua independência.

Aparência de dependência financeira

O revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou uma rede poderão parecer depender financeiramente de um único cliente ou do grupo de um cliente quando a remuneração total auferida, ou a auferir, por serviços de revisão de contas e de outra natureza prestados a esse cliente ou ao seu grupo ultrapassa uma percentagem crítica do seu rendimento total. Aos olhos do público, essa percentagem crítica dependerá de vários factores do ambiente em que se processa a revisão de contas. Dependerá, por exemplo, da dimensão da empresa em causa, do facto de estar estabelecida há muito ou de ter sido recentemente constituída, de a sua actividade ser desenvolvida a nível local, nacional ou internacional, e da situação económica geral dos mercados em que a empresa desenvolve a sua actividade.

Estas circunstâncias terão de ser cuidadosamente ponderadas pelo revisor oficial de contas ao avaliar a importância que o risco de interesse pessoal poderá ter para a sua independência aos olhos de terceiros. Deverá ser efectuada uma análise de todos os honorários recebidos por serviços de revisão de contas e de outra natureza de um determinado cliente ou do seu grupo, comparando-os com o rendimento total da sociedade ou da rede, bem como de todos os montantes que se prevê venham a ser recebidos durante o exercício em curso da sociedade ou da rede. Se essa análise revelar que existe dependência e que são necessárias salvaguardas, o trabalho de revisão de contas e de outra natureza realizado para o cliente deverá ser examinado por um sócio revisor que não tenha participado nesse trabalho, sócio esse que deverá recomendar a adopção das medidas necessárias. O sócio revisor deverá ainda levar em linha de conta todo o trabalho de revisão de contas e de outras natureza já contratado ou que seja objecto de uma proposta pendente. Sempre que subsistam dúvidas, ou quando, devido à dimensão da sociedade, não haja um sócio revisor nessas condições, o revisor oficial de contas deverá consultar o organismo regulador do seu sector ou recorrer a outro revisor oficial de contas.

Outras relações em matéria de remuneração

O revisor oficial de contas deve também procurar determinar se existem, ou parecem existir, entre si ou entre a sociedade de revisores oficiais de contas e o cliente ou o grupo de um cliente outros tipos de relações susceptíveis de representar um risco de interesse pessoal. Por exemplo, poderá considerar-se que um sócio revisor de um gabinete ou de uma sucursal depende de um determinado cliente da revisão de contas se a maior parte dos serviços desse gabinete forem prestados ao referido cliente, ou se o mesmo indivíduo for responsável pela comercialização de serviços de revisão de contas e de outra natureza ao cliente em causa. Para atenuar estes riscos de interesse pessoal, uma sociedade de revisores oficiais de contas poderá rever a sua estrutura orgânica e as responsabilidades de determinadas pessoas ou, se for caso disso, discutir com o órgão de governação do cliente da revisão de contas a forma como os serviços serão prestados e facturados.

Nos casos em que a prestação de serviços distintos da revisão de contas ao cliente da revisão de contas ou às suas filiais represente um montante significativo de honorários, será agravado o risco para a sua independência. O revisor oficial de contas deve, portanto, avaliar esse risco. Deverá, em particular, considerar a natureza dos serviços que não sejam de revisão de contas, os honorários auferidos pelo compromisso de revisão legal de contas e por serviços de outra natureza e a respectiva proporção em relação ao total de honorários recebidos pela sociedade de revisores oficiais de contas ou pela rede. Se a análise levar à conclusão de que são necessárias salvaguardas, sobretudo se os honorários de outros serviços forem superiores aos auferidos por serviços de revisão de contas, o trabalho realizado para o cliente deverá ser examinado por um sócio revisor que não tenha participado na prestação de serviços de revisão de contas e de outra natureza, sócio esse que deverá recomendar a adopção das medidas necessárias.

8.3. **Honorários em atraso**

Os honorários em atraso referentes a revisões de contas ou outros serviços podem, efectivamente, parecer um crédito concedido pelo revisor oficial de contas ao cliente da revisão de contas, podendo suscitar uma ameaça à independência do revisor oficial de contas, ao criar um interesse financeiro mútuo entre o mesmo e o cliente da revisão de contas. Nessas circunstâncias, o revisor oficial de contas deve avaliar o nível de risco e tomar as providências necessárias, o que poderá implicar a informação de todos os terceiros pertinentes da existência do interesse mútuo potencial referido. Se o revisor oficial de contas for uma sociedade de revisores oficiais de contas, a situação poderá ser examinada por outro sócio revisor que não tenha participado na prestação de quaisquer serviços ao cliente da revisão de contas. No caso de um profissional independente, ou de uma pequena sociedade em que todos os sócios revisores participaram na prestação de serviços ao cliente da revisão de contas, o revisor oficial de contas deverá aconselhar-se junto do organismo regulador do sector ou pedir a um outro revisor oficial de contas que examine a situação.

8.4. **Fixação do montante dos honorários**

Um revisor oficial de contas deve estar em condição de demonstrar que os honorários que cobra por qualquer serviço de revisão de contas são razoáveis, em particular se o seu montante for significativamente inferior àquele que foi cobrado por um antecessor ou orçamentado por outras sociedades que concorram ao mesmo contrato de serviços. Deve, ainda, estar em condições de demonstrar que os honorários propostos não dependem da expectativa de vir a prestar serviços de outra natureza e que, aquando da negociação dos honorários em causa, o cliente não foi induzido em erro quanto aos honorários de futuros serviços de revisão de contas ou de outra natureza. O revisor oficial de contas deve adoptar políticas e procedimentos que lhe permitam demonstrar que os seus honorários preenchem os requisitos anteriormente referidos. Quando se trate de revisões oficiais de contas de entidades de interesse público, o revisor oficial de contas deve procurar discutir a base de cálculo dos honorários da revisão de contas com o órgão de governação.

9. LITÍGIOS

Embora não seja possível indicar precisamente, em relação a todos os casos, qual o ponto em que seria incorrecto um revisor oficial continuar a ser o revisor oficial de contas de um cliente, será necessário levar em conta os seguintes critérios:

— se o cliente da revisão de contas alegar que existem falhas no trabalho de revisão legal de contas e o revisor oficial de contas concluir que há probabilidade de vir a ser apresentada uma reclamação, o revisor oficial de contas deverá, em primeiro lugar, discutir os fundamentos das alegações com o órgão de governação do cliente da revisão de contas ou, no caso de esse órgão não existir, com o organismo regulador do sector. A confirmar-se a sua opinião quanto à probabilidade de vir a ser apresentada uma reclamação, o revisor oficial de contas — ressalvados os requisitos legais nacionais — deverá demitir-se;

— se o revisor oficial de contas alegar que houve fraude ou logro por parte da actual direcção do cliente de uma revisão de contas, o nível de risco para a sua independência e a decisão de se demitir ou não também dependem das salvaguardas que aplicar, uma das quais poderá consistir em discutir todos os aspectos pertinentes do assunto com o órgão de governação do cliente, ou, no caso de esse órgão não existir, com o organismo regulador do sector. (Em alguns países, porém, a legislação nacional protege a independência do revisor oficial de contas em casos de suposta fraude, exigindo que o mesmo comunique a fraude detectada à autoridade nacional competente e que prossiga o seu trabalho de revisão de contas em nome dessa autoridade, que representa o interesse público nacional. Em qualquer caso, o revisor oficial de contas deve considerar a possibilidade de consultar um advogado e levar devidamente em conta as suas responsabilidades para com o interesse público);

— o perigo de vir a existir, ou a existência real de um litígio relacionado com serviços distintos da revisão de contas e envolvendo um montante que não seja importante para o revisor oficial de contas ou para o cliente da revisão de contas (por exemplo, reclamações decorrentes de diferendos quanto à facturação de serviços, resultados de serviços de consultoria) não comprometem a independência do revisor oficial de contas.

10. QUADROS SUPERIORES COM UM LONGO TEMPO DE SERVIÇO

A fim de atenuar os riscos de familiaridade ou confiança susceptíveis de comprometer a independência do revisor oficial de contas contratado para efectuar a revisão legal de contas de um cliente de interesse público, o requisito de substituir o sócio coordenador do compromisso de revisão e os outros sócios revisores principais da equipa do compromisso de revisão dentro de um período de tempo razoável não pode ser substituído por outras salvaguardas.

O revisor oficial de contas deve, ainda, considerar a possibilidade de a sua independência vir a ser comprometida por virtude de uma participação prolongada de outros elementos da equipa do compromisso de revisão, incluindo pessoal de categoria elevada contratado para efectuar revisões de contas a entidades cujas contas sejam englobadas nas demonstrações financeiras consolidadas do cliente da revisão de contas, bem como pela composição da própria equipa. A fim de assegurar que o serviço contratado possa prosseguir correctamente sem comprometer a sua independência, devem ser aplicadas salvaguardas, como, por exemplo, a rotação de pessoal e outras medidas no âmbito do sistema de controlo de qualidade da sociedade de revisores oficiais de contas.

Poderá haver situações em que, devido à dimensão da sociedade de revisores oficiais de contas, a substituição do sócio coordenador do compromisso de revisão e dos sócios revisores principais não é possível ou poderá não constituir uma salvaguarda adequada. Será o caso, por exemplo, de um profissional independente, ou quando as relações entre um número reduzido de sócios revisores no dia a dia são demasiado próximas. Nesses casos, o revisor oficial de contas deve assegurar que sejam adoptadas outras salvaguardas dentro de um período de tempo razoável. Por exemplo, submeter a revisão de contas em causa a uma revisão independente de qualidade ou, pelo menos, consultar o organismo regulador do sector. Se não conseguir identificar salvaguardas adequadas, o revisor oficial de contas deverá ponderar se será correcto prosseguir o compromisso de revisão.

Quando um elemento da equipa do compromisso de revisão é substituído por estar a participar numa determinada revisão de contas há muito tempo, ou devido a um risco de familiaridade ou confiança daí decorrente, esse elemento não deverá ser novamente nomeado para a referida equipa enquanto não tiverem decorrido pelo menos dois anos desde a sua substituição.

Apêndice

GLOSSÁRIO

Cadeia de comando	Inclui todas as pessoas com responsabilidades directas a nível da supervisão, gestão, remuneração ou fiscalização, quer no que se refere a qualquer sócio revisor da equipa de revisão de contas, ou à realização da revisão legal de contas a nível de um gabinete, ou a nível nacional, regional ou global. Estão incluídos todos os sócios, directores e accionistas que efectuem, revejam ou influenciem directamente a avaliação do desempenho de qualquer sócio revisor da equipa de revisão de contas, ou que estabeleçam a remuneração dos mesmos pela sua participação no compromisso de revisão.
Cliente da revisão de contas	A sociedade ou empresa cujas contas anuais são objecto de uma revisão legal de contas, ou a empresa-mãe, na acepção do artigo 1.º da Sétima Directiva relativa ao direito das sociedades (83/349/CEE), cujas contas consolidadas são objecto de uma revisão legal de contas.
Entidades de interesse público	Entidades com um interesse público significativo devido à sua actividade, dimensão, número de trabalhadores ou estatuto jurídico e que, como tal, envolvem um grande número de interessados. Entre essas entidades referem-se, por exemplo, as instituições de crédito, companhias de seguros, empresas de investimento, OICVM ([1]), fundos de pensões e empresas cotadas na bolsa.
Equipa de revisão de contas	Todos os profissionais de revisão de contas que, independentemente da sua relação jurídica com o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas, são nomeados para uma determinada revisão legal de contas a fim de realizar trabalho de revisão de contas, nomeadamente, sócios revisores, gestores de revisão de contas e pessoal de revisão de contas.
Equipa do compromisso de revisão	Todas as pessoas que, independentemente da sua relação jurídica com o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas, participam directamente na aceitação e realização de uma determinada revisão legal de contas. Estão incluídos a equipa de revisão de contas, profissionais contratados ou subcontratados de outras disciplinas que participem no compromisso de revisão (por exemplo, advogados, actuários, especialistas em direito fiscal, especialistas em tecnologias da informação, especialistas em gestão de tesouraria), bem como aqueles que asseguram o controlo de qualidade ou a supervisão directa do compromisso de revisão.
Filial	a) De uma sociedade de revisores oficiais de contas: uma empresa na acepção dos n.os 1, 2 e 3 do artigo 41.º da Sétima Directiva relativa ao direito das sociedades; b) De um cliente de uma revisão de contas: uma empresa na acepção dos n.os 1, 2 e 3 do artigo 41.º da Sétima Directiva relativa ao direito das sociedades (83/349/CEE) que, em conjunto com o cliente da revisão de contas, deva ser incluída nas contas consolidadas, elaboradas em conformidade com a referida directiva, ou que — nos casos em que a mesma não se aplique — devesse ser incluída no perímetro da consolidação, no caso de o disposto na directiva se aplicar. Sem prejuízo das alíneas (a) e (b), o termo «filial» incluirá qualquer empresa, independentemente da sua forma jurídica, que esteja ligada a outra por co-propriedade, ou por controlo ou gestão comuns.
Gabinete	O termo «gabinete» designa um subgrupo claramente identificável, em termos geográficos ou de prática profissional, de uma sociedade de revisores oficiais de contas ou rede, em que um sócio revisor principal exerça principalmente a sua profissão. O principal critério para identificar o referido subgrupo deverá ser a relação de trabalho estreita entre os seus membros (por exemplo, o facto de trabalharem no mesmo tipo de assuntos ou com o mesmo tipo de clientes). Em particular, deverá levar-se em conta o facto de este tipo de relações de trabalho se estarem a desenvolver progressivamente como gabinetes «virtuais», devido à evolução técnica e ao âmbito cada vez mais multinacional dos clientes de revisões de contas. No caso de pequenas sociedades, o «gabinete» poderá englobar toda a sociedade e, nesse caso, os requisitos pertinentes aplicar-se-ão a todos os sócios e trabalhadores.

Órgão de governação	Um órgão ou grupo de pessoas integrado na estrutura geral de governação do cliente da revisão de contas, com a missão de exercer a supervisão da respectiva direcção, na qualidade de fiduciário dos investidores e, caso a legislação nacional o exija, de outros interessados, como, por exemplo, os trabalhadores, e que é constituído por, ou pelo menos inclui, indivíduos não pertencentes à direcção, como por exemplo, membros do Conselho Fiscal ou da Comissão de Auditoria, directores não executivos ou membros externos do Conselho de Administração.
Posição importante nos quadros directivos	Qualquer posição nos quadros do cliente da revisão legal de contas que envolva uma responsabilidade por decisões fundamentais de gestão no cliente, como por exemplo o cargo de administrador delegado ou director financeiro. Esta responsabilidade de gestão deverá incluir igualmente uma influência sobre os métodos contabilísticos e a elaboração de demonstrações financeiras do cliente. Uma posição importante nos quadros directivo incluirá igualmente os mecanismos contratuais ou de facto, que pela sua natureza permitem que uma pessoa participe nesta função de gestão segundo uma modalidade diferente, por exemplo através de um contrato de consultoria.
Rede	Inclui a sociedade de revisores oficiais de contas que efectua a revisão legal de contas, bem como as suas filiais e quaisquer outras entidades controladas pela sociedade de revisores oficiais de contas ou em regime de controlo, propriedade ou gestão comuns, ou de outro modo ligadas ou associadas à sociedade de revisores oficiais de contas pela utilização de uma denominação comum ou pela utilização em comum de recursos profissionais significativos.
Revisão legal de contas	O serviço de revisão de contas prestado por uma pessoa aprovada na acepção do n.º 1 do artigo 2.º da Oitava Directiva relativa ao direito das sociedades (= revisor oficial de contas): a) ao efectuar uma revisão das contas anuais de uma empresa ou sociedade e verificar se o relatório anual é compatível com as referidas contas anuais, na medida em que a revisão de contas e a verificação referidas sejam exigidas pelo direito comunitário; ou b) ao efectuar uma revisão das contas consolidadas de um conjunto de empresas e verificar se o relatório consolidado anual é compatível com as referidas contas consolidadas, na medida em que a revisão de contas e a verificação referidas sejam exigidas pelo direito comunitário. Para efeitos da presente recomendação, a expressão «revisão legal de contas» também inclui um serviço de certificação que, nos termos da legislação nacional, seja prestado por um revisor oficial de contas quando é exigido às empresas que informações de natureza diferente das referidas (por exemplo, contas e relatórios financeiros intercalares) sejam revistas por um revisor oficial de contas, para que este emita um parecer sobre as mesmas.
Revisor oficial de contas	Uma pessoa aprovada na acepção do n.º 1 do artigo 2.º da Oitava Directiva relativa ao direito das sociedades (= revisor oficial de contas) que, sendo uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva, é nomeada para efectuar uma determinada revisão legal de contas nos termos da legislação nacional e que, por conseguinte, assina o relatório de revisão de contas.
Serviço de garantia de fiabilidade	Compromisso assumido por um revisor oficial de contas de avaliar ou quantificar, com base em critérios adequados e devidamente identificados, um determinado elemento que seja da responsabilidade de um terceiro ou de exprimir um juízo que proporcione ao cliente da revisão legal de contas um certo grau de segurança em relação a esse elemento.
Sociedade de revisores oficiais de contas	A entidade orgânica — geralmente um ente jurídico — que efectua uma revisão legal de contas (por exemplo, um profissional independente ou uma sociedade de revisores oficiais de contas). A sociedade de revisores oficiais de contas e o revisor oficial de contas nomeados para efectuar uma revisão legal de contas podem ser o mesmo ente jurídico, mas não é necessário que o sejam (por exemplo, quando um indivíduo que pertence a uma sociedade é nomeado revisor oficial de contas, a sociedade em si passa a ser a sociedade de revisores oficiais de contas).

Sócio	Um profissional de uma sociedade de revisores oficiais de contas ou rede que, a título individual, assume, em última análise, a responsabilidade pelo trabalho realizado durante um serviço (de revisão de contas ou não) contratado; tem, geralmente, poder para assinar em nome da sociedade de revisores oficiais de contas, podendo ser, também, um accionista/proprietário ou director da mesma.
Sócio coordenador do compromisso de revisão	O sócio revisor que é, em última análise, o responsável pela revisão legal de contas do cliente da revisão de contas e que coordena o trabalho da equipa de revisão de contas e dos técnicos de outras disciplinas que nela participem, assegura que esse trabalho seja objecto de controlo de qualidade, e, se for caso disso, coordena todas as actividades de revisão legal de contas de uma rede relacionadas com uma revisão legal de contas, particularmente no caso de contas consolidadas em que diferentes sócios revisores tenham responsabilidades diferentes no que se refere às revisões de contas das entidades que irão ser incluídas na consolidação.
Sócio revisor	Um profissional de revisão de contas de uma sociedade de revisores oficiais de contas ou rede que seja uma pessoa aprovada na acepção do n.º 1 do artigo 2.º da Oitava Directiva relativa ao direito das sociedades (= revisor oficial de contas) e que, a título individual, é o responsável máximo pelo trabalho de revisão de contas efectuado durante uma revisão legal de contas; tem, geralmente, poder para assinar relatórios de revisão de contas em nome da sociedade de revisores oficiais de contas a que pertence. Poderá ser também accionista/proprietário ou director da sociedade de revisores oficiais de contas.
Sócio revisor principal	Um sócio revisor da equipa do compromisso de revisão (que inclui o sócio coordenador do compromisso de revisão) que, ao nível do grupo, é responsável por prestar informação sobre assuntos importantes, tais como filiais ou divisões importantes do cliente da revisão de contas, ou sobre factores de risco importantes relacionados com a revisão legal de contas do cliente em causa.

([1]) Organismos de investimento colectivo em valores mobiliários.