

Livros Verdes

**PAPEL, ESTATUTO E RESPONSABILIDADE DO
REVISOR OFICIAL DE CONTAS NA UNIÃO EUROPEIA**

ÍNDICE	Parag. nº
1. INTRODUÇÃO	1.1 - 1.5
2. REGULAMENTAÇÃO DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS A NÍVEL DA UNIÃO EUROPEIA E NECESSIDADE DE UMA ACÇÃO COMUNITÁRIA	2.1 - 2.10
3. O PAPEL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS	
Definição da revisão legal de contas	3.1 - 3.7
<i>O rigor das contas</i>	3.8 - 3.13
<i>A continuidade da exploração/solvência da empresa</i>	3.14 - 3.21
<i>A existência de eventuais fraudes</i>	3.22 - 3.29
<i>O respeito por parte da empresa das suas</i>	
<i>obrigações legais</i>	3.30 - 3.32
<i>Comportamento da empresa nos planos social e ambiental</i>	3.33 - 3.35
<i>Acções prioritárias e métodos possíveis</i>	3.36 - 3.38
O relatório de auditoria	
<i>Conteúdo do relatório de auditoria</i>	3.39 - 3.44
<i>Acções prioritárias e métodos possíveis</i>	3.45 - 3.47
4. O ESTATUTO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS	
Qualificações do revisor oficial de contas	
<i>As qualificações previstas na Oitava Directiva</i>	4.1 - 4.4
<i>Acções prioritárias e métodos possíveis</i>	4.5 - 4.6
Independência do revisor oficial de contas	
<i>Definição de independência</i>	4.7 - 4.15
<i>Acções prioritárias e métodos possíveis</i>	4.16 - 4.17

	Estatuto do revisor oficial de contas em relação à empresa cliente	
	<i>Revisão legal de contas e a administração da empresa</i>	4.18 - 4.26
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	4.27 - 4.28
	Papel dos organismos públicos e profissionais	
	<i>Controlo de qualidade</i>	4.29 - 4.33
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	4.34 - 4.36
5.	RESPONSABILIDADE CIVIL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS	
	<i>Uma evolução no sentido de uma responsabilidade limitada?</i>	5.1 - 5.5
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	5.6 - 5.7
6.	A REVISÃO LEGAL DE CONTAS NAS PEQUENAS EMPRESAS	
	<i>A revisão de contas das pequenas empresas</i>	6.1 - 6.6
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	6.7
7.	MODALIDADES DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS DOS GRUPOS	
	<i>A revisão legal de contas dos grupos de empresas</i>	7.1 - 7.3
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	7.4
8.	LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO E LIVRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	8 - 8.2
	<i>Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços para as pessoas singulares</i>	8.3 - 8.5
	<i>Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços das empresas de auditoria</i>	8.6 - 8.9
	<i>Ações prioritárias e métodos possíveis</i>	8.10 - 8.13
9.	CONCLUSÕES	9 - 9.5
	Bibliografia	

1. INTRODUÇÃO

- 1.1 A obrigação imposta a determinadas empresas de sujeitar as suas contas anuais e consolidadas a uma revisão por um profissional qualificado, introduzida para toda a Comunidade pelas directivas contabilísticas, tem por objectivo a protecção do interesse geral. A garantia oferecida pelas contas certificadas contribui para reforçar a confiança de todas as partes que têm relações económicas com estas empresas. O aumento da transparência decorrente da harmonização da informação financeira publicada pelas empresas em conjunto com o aumento da fiabilidade desta informação decorrente da certificação efectuada por um profissional independente e qualificado são consideradas como uma importante contribuição para a realização do mercado único.
- 1.2 O papel do revisor oficial de contas foi objecto nos últimos tempos de numerosos debates no mundo inteiro. Foram levantadas questões relativas à função da revisão legal de contas e à independência do revisor oficial após, nomeadamente, um certo número de falências importantes no sector financeiro. Foi difícil responder a estas questões a nível da União Europeia, porque o quadro regulamentar no qual se inscreve a revisão legal de contas é incompleto. Não existe, a nível da União Europeia, uma posição comum sobre o papel, o estatuto e a responsabilidade do revisor oficial de contas, o que tem um impacto negativo na qualidade da revisão e na liberdade de estabelecimento e liberdade de prestação de serviços em matéria de auditoria.
- 1.3 Neste contexto, para responder às próprias solicitações do sector da revisão de contas, a Comissão considera desejável organizar uma vasta reflexão sobre a necessidade e o âmbito de uma nova acção comunitária neste domínio. Após o Conselho Europeu de Birmingham, os Livros Verdes tornaram-se um dos instrumentos privilegiados de consulta dos Estados-membros e das partes interessadas. O presente Livro Verde visa sensibilizar todos os interessados para estes problemas e suscitar as suas observações.
- 1.4 Para redigir este documento, a Comissão tomou em consideração diversos estudos realizados neste domínio a nível nacional e internacional¹. A própria Comissão lançou um estudo sobre o papel, o estatuto e a responsabilidade do revisor oficial de contas que foi efectuada pelo Maastricht Accounting and Auditing Research Center (MARC), a fim de obter uma visão clara da forma como esta questão é tratada na legislação dos Estados-membros. Tenciona-se analisar algumas das questões levantadas pelo presente documento, bem como as eventuais observações recebidas, numa conferência sobre o papel, estatuto e responsabilidade do revisor oficial de contas que a Comissão organizará em 5 e 6 de Dezembro próximos.

¹ Ver bibliografia em anexo.

- 1.5 Após uma breve descrição da legislação que regula actualmente a revisão legal de contas a nível da União Europeia e das razões que poderão eventualmente justificar uma nova acção comunitária, serão examinadas as principais questões relativas ao papel e ao estatuto do revisor oficial de contas, à sua responsabilidade, à revisão das contas das pequenas empresas, às disposições especiais relativas à auditoria dos grupos, bem como à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços neste domínio. Cada capítulo termina com uma curta secção na qual são propostas prioridades de acção e formas e meios de tratar as questões levantadas a nível da União. É especialmente sobre estes pontos que se esperam as observações das partes interessadas.

2. REGULAMENTAÇÃO DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS A NÍVEL DA UNIÃO EUROPEIA E NECESSIDADE DE UMA ACÇÃO COMUNITÁRIA

- 2.1 Em conformidade com a Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, todas as empresas abrangidas pela directiva devem sujeitar as suas contas anuais a uma revisão por um profissional qualificado. O revisor oficial de contas deve igualmente assegurar que o relatório anual seja coerente com as contas anuais para o mesmo exercício. Os Estados-membros podem dispensar as pequenas empresas, tal como definidas na directiva, desta obrigação.
- 2.2 A Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas alargou a obrigação de revisão de contas a todas as empresas que elaboram contas consolidadas nos termos da directiva. Do mesmo modo, as Directivas 86/635/CEE do Conselho, de 18 de Dezembro, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras e 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros introduziram a obrigação para todas as empresas abrangidas por estas directivas de sujeitarem as suas contas anuais e as suas contas consolidadas a revisão por um profissional qualificado.
- 2.3 Os Estados-membros só podem aprovar como revisores oficiais de contas as pessoas que satisfaçam as condições da Oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos. As condições para a aprovação referem-se a qualificações profissionais, por um lado, e idoneidade e independência, por outro.
- 2.4 A Oitava Directiva define as qualificações mínimas do revisor oficial de contas, mas não contém qualquer orientação específica relativa ao requisito de independência. Quando a directiva foi adoptada, a Comissão indicou que esta situação não era satisfatória e que se reservava o direito de voltar a este ponto num momento posterior, o que ainda não foi feito. Do mesmo modo, a proposta da Quinta Directiva relativa à estrutura das sociedades anónimas e aos poderes e obrigações dos seus órgãos, que contém disposições relativas à designação e destituição do revisor oficial de contas, à sua remuneração, ao relatório e responsabilidade do revisor oficial de contas, mantém-se em discussão no Conselho. Algumas das questões abordadas são regulamentadas a nível nacional ou estão sujeitas a auto-regulamentação imposta pelos organismos profissionais do sector da contabilidade. Todavia, existem diferenças inevitáveis na forma como estas questões são tratadas e verifica-se, frequentemente, um vazio legislativo.

- 2.5 A justificação para o interesse e para uma iniciativa da UE neste domínio fundamenta-se no bom funcionamento do mercado único. Com efeito, as contas certificadas de uma empresa estabelecida num Estado-membro são utilizadas por terceiros noutros Estados-membros, tais como investidores, credores e empregados, que, não sem razão, esperam que a certificação de contas lhes ofereça um certo grau de garantia e tenha um certo grau de alcance. Do mesmo modo que se têm exercido pressões para a normalização destes aspectos da revisão de contas a nível nacional, em parte para responder às forças do mercado, tem havido também uma solicitação para a normalização destes aspectos a nível europeu. Será necessário, obviamente, assegurar que a normalização efectuada possa ser adaptada à evolução decorrente do desenvolvimento da Sociedade da Informação.
- 2.6 Existem também outros aspectos relacionados com a livre circulação de serviços e a liberdade de estabelecimento. Vários estudos lançados pela Comissão, nomeadamente um sobre a concorrência no sector europeu da contabilidade terminado em 1992 e outro sobre o papel, estatuto e responsabilidade do revisor oficial de contas terminado em 1996, demonstraram que ainda não existe um mercado europeu em matéria de serviços de revisão legal de contas e que permanecem ainda diferenças significativas entre as legislações e regulamentações dos Estados-membros neste domínio.
- 2.7 O estudo de 1992 conclui que a necessidade, para o prestador de serviços, de estar localizado na mesma área que o cliente, juntamente com diversos obstáculos jurídicos e profissionais, exclui uma verdadeira actividade transfronteiras. As medidas tomadas com vista à harmonização e ao reconhecimento mútuo deverão ser reforçadas, a fim de alterar sensivelmente esta situação. O estudo de 1996 conclui que, para criar um mercado europeu no sector dos serviços de auditoria, devem ser tomadas iniciativas a nível da União Europeia em dois domínios: liberdade de estabelecimento, nomeadamente, de empresas de auditoria e liberdade de prestação de serviços em matéria de auditoria, por um lado, e no domínio da qualidade dos serviços de auditoria, por outro. Este estudo conclui igualmente que as diferenças existentes entre os regimes de responsabilidade nos diferentes Estados-membros deverão ter um efeito negativo sobre a prestação intracomunitária de serviços de auditoria.
- 2.8 Um documento apresentado pela Federação dos Contabilistas Europeus (FEE), em Fevereiro de 1996, reflecte preocupações idênticas. Nesse documento, o sector da contabilidade solicita à Comissão que se debruce sobre um certo número de questões especialmente importantes para este sector e sobre as quais estes profissionais acreditam que é necessária uma acção a nível da União Europeia. Estas questões referem-se em especial à liberdade de estabelecimento dos revisores oficiais e à livre prestação de serviços de auditoria transfronteiras, bem como à responsabilidade profissional.

- 2.9 Por fim, a ausência de harmonização a nível da União Europeia relativa ao papel, estatuto e responsabilidade do revisor oficial de contas pode tornar-se uma desvantagem séria nas negociações que se realizam a nível internacional com vista a melhorar o acesso das empresas europeias aos mercados internacionais de capitais. A Comissão apresentou no ano passado ao Conselho e ao Parlamento Europeu uma comunicação intitulada "Harmonização Contabilística: Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional" (COM(95)508). Nesta comunicação, a Comissão anunciava uma nova estratégia que permitiria aos operadores económicos europeus de estatura internacional obter capitais nos mercados internacionais sem serem obrigados a satisfazer diferentes exigências a nível da informação financeira. A Comissão anunciou o seu apoio ao processo de harmonização internacional conduzido pelo Comité Internacional das Normas de Contabilidade (IASC), juntamente com a Organização Internacional das Comissões de Valores (IOSCO), que visa estabelecer um determinado número de normas contabilísticas fundamentais aceites em todos os mercados financeiros do mundo. Estão a ser tomadas medidas para aumentar a influência da UE neste processo de harmonização contabilística internacional.
- 2.10 No entanto, existe um risco considerável de que as contas anuais e consolidadas das empresas europeias não sejam aceites nos mercados de capitais internacionais, se não forem certificadas por um profissional independente e qualificado, de acordo com os critérios de auditoria geralmente considerados como aceitáveis a nível internacional. O International Auditing Practices Committee da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) elaborou um certo número de normas internacionais em matéria de auditoria. A União Europeia deverá decidir se tenciona apoiar a elaboração destas normas e, em caso afirmativo, como e em que base será possível reforçar a influência da Europa neste processo.

3. O PAPEL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Definição da revisão legal de contas

- 3.1 Ainda que a Quarta e Sétima Directivas estabeleçam que determinadas empresas sejam sujeitas à revisão das suas contas anuais e consolidadas por um profissional qualificado, não contêm uma definição de revisão legal de contas. Do mesmo modo, as Directivas relativas às contas dos bancos e das empresas de seguros impõem uma revisão legal sem definir a sua natureza.
- 3.2 De acordo com a definição adoptada pela Federação Internacional de Contabilistas (IFAC), o objectivo de uma auditoria externa é o de permitir ao revisor oficial de contas exprimir uma opinião sobre se as contas foram elaboradas, em todos os seus aspectos significativos, em conformidade com o quadro de referência estabelecido para a apresentação da informação financeira.
- 3.3 Numerosos estudos demonstraram que existem diferenças significativas entre o que o público espera de uma auditoria externa e o que o sector profissional considera ser a missão do revisor oficial de contas. Esta diferença de expectativas é um problema de grande importância para os revisores oficiais de contas, uma vez que quanto maior for essa diferença, menor é a credibilidade e o prestígio associados ao seu trabalho. A questão diz também respeito ao grande público, porque o bom funcionamento de uma economia de mercado depende em grande parte da confiança atribuída às contas certificadas das empresas.
- 3.4 Qualquer definição da revisão legal de contas deve ter em consideração as necessidades e expectativas dos utilizadores, desde que razoáveis, bem como a capacidade do revisor oficial de as satisfazer.
- 3.5 As necessidades e expectativas dos utilizadores podem ser consideradas razoáveis se:
- as tarefas forem estabelecidas por lei;
 - existirem partes interessadas dispostas a pagar este serviço (isto é, se existir uma procura efectiva);
 - existir um revisor oficial de contas interessado em prestar este serviço (por um preço que reflecta, nomeadamente, o seu nível de qualificação, a dificuldade da tarefa, o número de horas de trabalho e o risco envolvido) e que tenha a necessária competência.

- 3.6 As prestações dos revisores oficiais de contas não dependem apenas do que os clientes estão dispostos a pagar, mas também da competência técnica do revisor oficial e da sua atitude perante o risco. Algumas solicitações dirigidas aos revisores oficiais de contas podem ser consideradas pouco razoáveis, na medida em que não se pode esperar que estes possuam as competências necessárias para as satisfazer.
- 3.7 O público espera que o revisor oficial de contas contribua para a protecção dos interesses dos accionistas, dos credores (por exemplo, fornecedores, instituições bancárias e financeiras), dos reformados, dos empregados e do público em geral, fornecendo-lhes garantias relativas:
- ao rigor das contas
 - à continuidade da exploração/solvência da empresa
 - à existência de eventuais fraudes
 - ao respeito por parte da empresa das suas obrigações legais
 - ao comportamento da empresa nos planos social e ambiental.

Será útil examinar brevemente a razoabilidade destas expectativas.

O rigor das contas

- 3.8 Parece existir uma opinião generalizada entre os utilizadores das contas financeiras das empresas de que uma certificação de contas sem reservas garante o rigor da sua elaboração.
- 3.9 Este ponto de vista baseia-se em duas ideias falsas. A primeira consiste no facto de se pensar ser possível elaborar contas "rigorosas", e a segunda, no facto de se pensar que as contas são da responsabilidade do revisor oficial.
- 3.10 No que se refere à primeira, considera-se em geral nos meios informados nesta matéria, que as contas não podem ser "rigorosas" no sentido de existir apenas uma série de números capaz de reflectir correctamente os resultados das operações de uma empresa e a sua situação financeira. As escolhas disponíveis para o tratamento contabilístico de operações comerciais complexas e as incertezas inerentes à tomada de decisões na empresa fazem falhar qualquer tentativa de desenvolver um conjunto de contas das empresas que todos os observadores informados considerariam "rigorosas".

- 3.11 Na União Europeia, o reconhecimento de que não existe um conjunto único de contas "rigorosas" traduz-se no plano jurídico pela inserção, nas directivas contabilísticas, da obrigação de dar uma imagem fiel da empresa através das contas anuais e consolidadas. A força deste requisito de imagem fiel, princípio de importância fundamental nas directivas contabilísticas, reside no facto de o mesmo ter em conta a natureza necessariamente subjectiva de numerosos dados contabilísticos.
- 3.12 Os revisores oficiais de contas foram muito criticados por não se mostrarem mais firmes perante contas de empresas que demonstram uma certa "criatividade" no modo como cumprem as normas legais. Quando, na opinião dos revisores, as contas de uma empresa induzem em erro em razão das opções contabilísticas e da política de prestação de informações dos responsáveis da empresa, o revisor oficial está vinculado pelos princípios de auditoria a exprimir uma reserva que indique claramente todos os motivos de desacordo, as implicações para as contas e, todas as vezes que for possível, a quantificação do respectivo efeito sobre as contas. Além disso, quando o revisor oficial de contas considerar que o efeito do desacordo é de tal modo significativo e fundamental que as contas da empresa no seu conjunto dão uma imagem enganadora, deverá, segundo os princípios de auditoria, emitir uma opinião adversa.
- 3.13 A segunda ideia falsa consiste em pensar que é o revisor oficial de contas que elabora as contas anuais e que é responsável pelas mesmas. Sobre este ponto, não há dúvida que compete ao Conselho de Administração aprovar as contas da empresa (elaboradas pelos quadros gestores) que dêem uma imagem fiel da situação da empresa. É a administração e não o revisor oficial de contas que decide qual o tratamento contabilístico e a política em matéria de publicidade aplicáveis às contas. Os administradores estão mais bem colocados para conhecer as actividades da empresa, manter a contabilidade e elaborar as contas. Os revisores devem ser independentes da administração e dos órgãos de fiscalização dos seus clientes. A sua actividade deve, por consequência, ser completamente distinta. Os revisores oficiais de contas devem declarar se, na sua opinião, as contas foram elaboradas em conformidade com a lei e se dão uma imagem fiel do património da empresa.

A continuidade da exploração/solvência da empresa

- 3.14 Conclui-se de numerosos estudos que uma grande parte do público em geral espera que a certificação do revisor oficial de contas garanta a solidez financeira da empresa.

- 3.15 A elaboração das contas anuais assenta na hipótese da continuidade da exploração da empresa. Os administradores só podem partir desta hipótese se estiverem convencidos de que corresponde à realidade (em caso negativo, são aplicáveis outras regras contabilísticas). Alguns países estão a considerar a hipótese de uma obrigação para os administradores de tomarem posição explicitamente sobre a capacidade da empresa de prosseguir a sua actividade e estão a tomar as medidas necessárias para que esta posição dos administradores seja bem fundada.
- 3.16 Os revisores oficiais de contas têm o dever de prestar atenção aos factores capazes de melhorar a saúde financeira da empresa ou, pelo contrário, de reduzir os seus recursos, porque isto permitirá apreciar a validade da hipótese da continuidade da exploração. Os revisores têm o dever de prevenir os administradores ou o conselho fiscal de factos de que tenham conhecimento que possam comprometer esta continuidade. Aceitar este princípio da continuidade da exploração implica o reconhecimento da solvência da empresa, isto é, do facto de a mesma ser capaz, à data do balanço, de honrar inteiramente as suas obrigações à medida que os prazos das mesmas se vencerem. Uma vez aceite a hipótese da continuidade da exploração, os utilizadores esperam que o relatório de auditoria forneça a opinião do revisor oficial de contas sobre a solvência da empresa.
- 3.17 Esta exigência feita ao revisor oficial de contas não exime os administradores da responsabilidade que lhes é atribuída pelo direito das sociedades de determinar se a empresa é solvente, nem atenua a gravidade da violação cometida se prosseguirem as suas actividades em estado de insolvência². As responsabilidades dos administradores têm um carácter permanente, enquanto a opinião do revisor se baseia sobre a situação, tal como se apresenta numa determinada data.
- 3.18 Os revisores devem ser prudentes na forma como tornam públicas as suas preocupações. A sobrevivência de uma empresa pode depender do facto de os terceiros continuarem a ignorar que a sua continuidade de exploração suscita algumas dúvidas. Se, por exemplo, o revisor declarar no relatório que a empresa apenas poderá manter a continuidade da exploração se o seu banco continuar a renovar os seus empréstimos e se os fornecedores continuarem a garantir prazos normais de pagamento, este facto poderá levar o banco em questão a reclamar um reembolso imediato e a que os fornecedores imponham compras a pronto pagamento.

²

Estes procedimentos vão para além do que é actualmente exigido pelo n° 1 do artigo 17º da Segunda Directiva do Conselho (77/91/CEE) de 13 /12/1976 que estabelece que no caso de perda grave do capital subscrito, deve ser convocada uma Assembleia Geral de accionistas para examinar se a sociedade deve ser dissolvida ou deve ser adoptada qualquer outra medida.

- 3.19 Por outro lado, algumas empresas poderiam ainda existir e o dinheiro dos accionistas e dos credores poderia ter sido salvo se os seus problemas tivessem sido identificados mais cedo. Além disso, existem também exemplos de empresas que conseguem continuar a sua actividade, apesar de ser do conhecimento público que têm problemas de liquidez e que são objecto de uma reestruturação financeira. Com efeito, certos estudos concluíram que, comparando um grupo de empresas julgadas com continuidade de exploração com um grupo de empresas semelhante, ao qual não foi atribuída essa qualificação, as taxas de sobrevivência são idênticas.
- 3.20 Alguns Estados-membros estabeleceram procedimentos específicos a ser seguidos pelos administradores e revisores oficiais de contas, quando a hipótese de continuação da exploração suscite dúvidas². Vários relatórios sobre a gestão de empresas trata esta questão e alguns propõem que os administradores deveriam fornecer aos revisores oficiais um documento escrito confirmando que, segundo a sua opinião, a empresa manterá a continuidade da exploração para os próximos doze meses a partir da data em que os administradores aprovaram as contas. Os administradores deveriam fornecer aos revisores dados que sustentem esta posição. Os revisores oficiais teriam a responsabilidade de efectuar operações especificamente destinadas a testar o parecer dos administradores no sentido de que estará assegurada a continuidade da exploração da empresa. O Relatório Cadbury³ e o Relatório Vienot² propõem que seja exigido aos administradores que demonstrem que a continuidade da exploração é uma hipótese razoável e que emitam um relatório em conformidade aos accionistas. Competiria então aos revisores oficiais de contas verificar se esta afirmação é fundada e exprimir o seu ponto de vista sobre a questão.
- 3.21 Embora nem os administradores nem os revisores oficiais de contas possam garantir a solidez financeira permanente de uma empresa, parece razoável esperar que os administradores façam saber publicamente se, segundo o seu ponto de vista e, tendo em conta o contexto comercial no qual a empresa se insere e prevê operar, esta dispõe de recursos financeiros adequados que lhe permitam prosseguir a sua actividade durante, pelo menos, 12 meses, a contar da data de aprovação das contas pela administração. Parece igualmente razoável esperar que os revisores oficiais de contas apliquem procedimentos destinados a testar o fundamento deste parecer dos administradores e que dêem a conhecer publicamente as suas conclusões.

³ Ver bibliografia em anexo.

A existência de eventuais fraudes

- 3.22 A revisão de contas está tradicionalmente associada à detecção de eventuais fraudes. Um inquérito realizado no Reino Unido em 1989 mostrou que 75% do público, incluindo a maioria das pessoas com conhecimentos de gestão financeira, pensa que é da responsabilidade dos revisores oficiais de contas identificar qualquer tipo de fraude. Conclui-se deste inquérito que 61% do público em geral pensa que compete ao revisor investigar activamente a existência de fraudes.
- 3.23 Até à muito pouco tempo a resposta típica do revisor oficial de contas era que a sua principal função não consistia em prevenir ou identificar fraudes e que, de qualquer modo, isso era impossível. Foi apenas a partir dos anos 80 que em alguns Estados-membros, a legislação começou a fazer referências explícitas à declaração/detecção de fraudes como um objectivo da auditoria. A partir desse período, os governos começaram a estar especialmente preocupados com as questões de "ordem pública", criminalidade dos quadros e protecção dos investidores, após alguns casos que tiveram grande difusão na imprensa em vários Estados-membros.
- 3.24 Num certo número de Estados-membros, os organismos de regulamentação publicaram orientações relativas à responsabilidade do revisor oficial de contas em matéria de fraudes, outras irregularidades e erros. Estas orientações especificam a repartição de responsabilidades entre a administração e o revisor. A administração é responsável em primeiro lugar pela detecção de fraudes, outras irregularidades e erros. Esta responsabilidade é considerada como fazendo parte da responsabilidade de direcção da administração. A responsabilidade do revisor consiste na planificação, execução e avaliação do seu trabalho de auditoria de uma forma que lhe permita legitimamente esperar detectar qualquer anomalia grave nas contas, quer a mesma esteja relacionada com fraudes ou com outras irregularidades ou erros.
- 3.25 Estas orientações recomendam que, se durante o curso da auditoria, o revisor tiver suspeitas de actividade fraudulenta, tem a responsabilidade de investigar até que as suas suspeitas desapareçam ou sejam confirmadas. Em certos Estados-membros, é recomendado que o revisor comunique imediatamente à administração qualquer fraude detectada durante a auditoria, ainda que o efeito da fraude não seja significativo no contexto das contas da empresa. A única circunstância em que os revisores não devem comunicar as suas suspeitas, diz respeito aos casos em que suspeitam que a própria administração esteja envolvida na fraude. Nestes casos, o revisor deve comunicar os factos à autoridade competente. Nalguns Estados-membros, os revisores devem enviar um relatório ao Ministério da Justiça.

- 3.26 As orientações em matéria de auditoria prevêm que os revisores possam ter necessidade de um parecer jurídico antes de decidir se devem ou não comunicar um facto preciso à autoridade competente no interesse geral. A dificuldade para os revisores reside normalmente no facto de deverem tomar uma decisão baseada nas próprias suspeitas de fraude e não em factos provados. Se comunicarem as suas suspeitas a terceiros e forem posteriormente incapazes de estabelecer uma prova evidente da fraude, podem ser levados a tribunal.
- 3.27 No sector financeiro, as responsabilidades dos revisores oficiais de contas a esse respeito foram clarificadas, em muitos Estados-membros, através de legislação que isenta os revisores do segredo profissional em relação aos seus clientes e os habilita, sem no entanto os obrigar, a comunicar os factos à autoridade competente.

É o que está previsto especificamente na Directiva 95/26/CE do Conselho, adoptada em Junho de 1995, que estabelece no nº 1 do seu artigo 5º, que o revisor de uma empresa financeira "tem a obrigação de comunicar rapidamente às autoridades competentes qualquer facto ou decisão respeitante a essa empresa de que tenham tido conhecimento no desempenho das suas funções, que seja susceptível de:

- constituir uma violação de fundo das disposições legislativas, regulamentares e administrativas que estabelecem as condições de autorização ou que regem de modo específico o exercício da actividade das empresas financeiras, ou
- afectar a continuidade da exploração da empresa financeira, ou
- acarretar a recusa da certificação das contas ou a emissão de reservas; ..."

A mesma directiva prevê no nº 2 do artigo 5º que : "A divulgação de boa fé às autoridades competentes, pelas pessoas autorizadas na acepção da Directiva 84/253/CEE (o revisor oficial de contas), de factos ou decisões referidas no nº 1, não constitui violação de nenhuma restrição à divulgação de informações imposta por contrato ou por disposição legislativa, regulamentar ou administrativa e não acarreta para essas pessoas qualquer tipo de responsabilidade".

Esta directiva deverá ser transposta em todos os Estados-membros até Julho de 1996.

- 3.28 Se a fraude é significativa, os revisores devem assegurar-se que as contas reflectam o efeito da fraude e que todos os pormenores necessários sejam divulgados. Desde que estejam convencidos que as contas dão uma imagem fiel da situação, os revisores não são obrigados a emitir reservas no seu relatório de auditoria. Se a fraude não tem uma importância significativa no contexto das contas da empresa, cabe aos administradores decidir se a sua divulgação é necessária. Todavia, dado que uma fraude significativa não detectada terá como resultado o facto de as contas não darem uma imagem fiel da empresa, pareceria lógico que os revisores tenham a obrigação, se quiserem emitir uma opinião fundada, de empregar os meios julgados adequados para detectar as fraudes importantes.
- 3.29 O público em geral espera que as possibilidades de fraude sejam reduzidas ao mínimo. Parece razoável esperar que o Conselho de Administração tenha a responsabilidade de instaurar e gerir sistemas de controlo interno que, nomeadamente, limitem quanto possível as possibilidades de fraude e aumentem as probabilidades de que qualquer fraude seja rapidamente detectada. Parece também razoável esperar que os revisores confirmem no seu relatório de auditoria que estes sistemas de controlo interno existem e que expressem a sua opinião sobre se os mesmos parecem adequados para atingir os objectivos a que se destinam. Do mesmo modo, parece razoável esperar que os revisores assistam os administradores nas suas tentativas de prevenir e detectar fraudes, comunicando à administração qualquer deficiência identificada nestes sistemas de controlo interno e quaisquer suspeitas relativas a fraudes.

O respeito por parte da empresa das suas obrigações legais

- 3.30 Segundo a opinião geral, é dever do revisor detectar quaisquer infracções ao direito das sociedades ou às respectivas disposições regulamentares. Todavia, não se pode esperar que o revisor emita um relatório sobre matérias que não são da sua competência, ou que excedem a sua capacidade, sobretudo no contexto jurídico complexo de hoje.
- 3.31 Os administradores devem assumir a responsabilidade pela instituição e gestão de sistemas de controlo interno capazes, quer de minimizar as possibilidades de ocorrerem actos ilegais em nome da empresa, quer de maximizar as probabilidades de detectar rapidamente tais actos. É razoável esperar que o revisor confirme no seu relatório de auditoria que tais sistemas existem e que indique se os mesmos parecem estar adaptados ao objectivo a que se destinam.

- 3.32 Além disso, os administradores, que têm o dever de elaborar contas que dêem uma imagem fiel da empresa, devem assegurar-se a este respeito que as mesmas reflectam as implicações financeiras das infracções detectadas, se estas implicações forem consideradas significativas. O revisor que, por seu lado, tem o dever de se pronunciar sobre se as contas dão ou não uma imagem fiel da empresa, devem confirmar se as mesmas reflectem as implicações financeiras de eventuais actos ilegais.

Comportamento da empresa nos planos social e ambiental

- 3.33 Nos últimos anos, têm aumentado as solicitações para que as empresas sejam sujeitas a uma auditoria relativa ao seu comportamento social, sobretudo no que diz respeito ao meio ambiente, mas também em termos de práticas relativas ao emprego, à segurança, às sanções comerciais, à política de desenvolvimento de produtos e a outras questões consideradas importantes para o público em geral e para determinados grupos de interesse.
- 3.34 Sem entrar na análise do mérito deste tipo de auditoria, pode-se pôr a questão de saber se o revisor tem as qualificações e a experiência adequadas para desempenhar esta função, ou se se deveria considerar esta como uma função distinta da revisão de contas e confiá-la a especialistas competentes nestas matérias.
- 3.35 Embora não seja razoável esperar que o revisor emita opiniões sobre questões que estejam fora da sua competência e capacidade, poder-se-á argumentar que os revisores oficiais de contas deveriam aceitar que as suas responsabilidades tenderão a aumentar, de acordo com as expectativas gerais. O revisor pode, a prazo e desde que se estabeleça um consenso suficientemente claro sobre o que se espera das suas funções, alargar a sua competência a outros campos para além da auditoria financeira.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 3.36 A ausência de uma definição comum de revisão legal de contas na UE é prejudicial, na medida em que permite criar expectativas diferentes. Parece desejável uma abordagem comum da matéria, que tenha em conta os últimos desenvolvimentos a nível internacional. Se se quiser que a revisão legal de contas reforce a credibilidade das contas que são publicadas, os utilizadores devem saber o que é que uma certificação significa em termos de garantia. A este respeito, deverá ser dada particular atenção ao papel do revisor oficial de contas relativamente à continuidade da exploração da empresa e às medidas que o mesmo deverá tomar em caso de fraude ou de outros actos ilegais.

- 3.37 Deve ser considerado em que medida as normas internacionais de auditoria existentes poderão ser o ponto de partida de uma definição comum de revisão legal de contas. Seria conveniente, no entanto, ter em conta todas as especificidades que distinguem o contexto europeu do contexto internacional.
- 3.38 Para ser eficaz, esta definição comum deveria ser parte integrante do quadro regulamentar de todos os Estados-membros. A questão de saber se uma directiva da União seria necessária para que tal aconteça, ou se seria suficiente uma recomendação, deverá ainda ser examinada. De qualquer modo, deverá ser dada uma atenção especial à flexibilidade, de maneira que qualquer obrigação imposta por lei possa ser facilmente adaptada à evolução rápida do contexto no qual opera o revisor oficial de contas.

O relatório de auditoria

Conteúdo do relatório de auditoria

- 3.39 O relatório de auditoria é o meio através do qual o revisor oficial de contas comunica com os accionistas, credores, empregados e com o público em geral. É o resultado do processo de auditoria. Normalmente, é feita uma distinção entre relatório de auditoria "em forma longa" e relatório de auditoria "em forma breve" (documento de certificação). O relatório "em forma longa" é dirigido à administração e normalmente não está disponível ao público.
- 3.40 Embora o conteúdo do relatório de auditoria não esteja especificado nas directivas contabilísticas o direito das sociedades de muitos Estados-membros especifica as matérias que devem estar incluídas no relatório de auditoria publicado. Os organismos profissionais de todos os Estados-membros estabeleceram modelos normalizados de relatórios de auditoria a publicar. Todavia, apenas três Estados-membros os tornaram vinculativos.
- 3.41 Em geral, nos Estados-membros o relatório de auditoria relativo às contas anuais deverá conter a seguinte informação:
- o revisor oficial de contas obteve, ou não, todas as informações e explicações que, segundo a sua opinião, são necessárias para a elaboração do relatório;
 - os livros e documentos contabilísticos foram, ou não, mantidos correctamente pela empresa;
 - o relatório de gestão é, ou não, coerente com as contas anuais;
 - as contas anuais apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada o activo, passivo, situação financeira e lucros, ou prejuízos, da empresa;

- as contas anuais estão, ou não, em conformidade com as disposições do direito das sociedades;
 - a auditoria foi preparada, ou não, de acordo com as normas de auditoria.
- 3.42 Analisando os relatórios de auditoria das principais empresas cotadas na bolsa dos Estados-membros, poder-se-ia pensar que, com a sua forma actual, os utilizadores apenas têm a garantia de não existirem reservas relativamente às contas. Estes relatórios não ajudam os utilizadores a compreender o que é que os revisores oficiais de contas, que são nomeados pelos accionistas para os quais têm que elaborar o relatório, fazem concretamente em contrapartida da remuneração que recebem. Sem esta informação, é difícil ver como os investidores e outros utilizadores podem formar uma opinião sobre o grau de confiança que devem atribuir à opinião dos revisores de contas.
- 3.43 Parece haver um consenso geral sobre o facto de dever ser dada maior informação relativamente ao alcance e natureza dos trabalhos em que se baseia o relatório de auditoria. Os utilizadores consideram frequentemente que o relatório de auditoria é uma garantia ou uma certificação sobre a qual poderão basear as suas decisões. É necessário que o relatório de auditoria estabeleça claramente as responsabilidades do revisor oficial de contas no exercício da sua função.
- 3.44 As conclusões de estudos recentes demonstraram que a harmonização dos modelos e da formulação do relatório de auditoria aumentou na UE nos últimos dez anos. Este facto é devido em grande parte a uma adopção mais generalizada e mais sistemática das normas internacionais de revisão. Todavia, existem ainda diferenças entre os Estados-membros, relativamente à formulação e ao alcance do chamado relatório em forma breve do revisor oficial de contas. Estas diferenças têm impacto no mercado único, na medida em que reduzem a utilidade dos relatórios emitidos noutros Estados-membros. Em princípio, se tiverem sido efectuados trabalhos semelhantes de revisão de contas, este facto deveria ser claramente evidente através de uma redacção semelhante do relatório de auditoria.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 3.45 Uma vez atingido um acordo sobre a definição de relatório de auditoria, deveria ser mais fácil chegar a acordo sobre o conteúdo mínimo do relatório de auditoria. Dado que o relatório de auditoria constitui o instrumento através do qual o revisor oficial de contas comunica com os accionistas, credores, empregados e com o grande público, parece desejável que seja utilizada uma formulação semelhante no relatório de auditoria em toda a UE.

- 3.46 Em vários Estados-membros a formulação do relatório de auditoria foi adaptada à elaborada pela International Federation of Accountants. Deve ser considerado em que medida esta poderia ser também uma base de partida para uma definição comum a nível da União Europeia. Todavia, deve ser prestada muita atenção às especificidades que distinguem o contexto europeu do contexto internacional. A fim de reduzir a distância entre as expectativas e a realidade, será necessário que o relatório de auditoria forneça mais informação sobre o que o revisor oficial de contas realizou efectivamente, quais as normas profissionais aplicadas na realização das suas funções e se a informação financeira elaborada pela empresa cumpre os requisitos legislativos e regulamentares. Por fim, seria necessário que constem claramente do relatório as reservas eventuais do revisor oficial de contas.
- 3.47 Quanto à definição de relatório de auditoria, parece necessário que a sua definição comum tenha correspondência nas disposições legislativas nos Estados-membros. Deverá ser analisado se isto implicará, a nível da União, a adopção de uma legislação vinculativa (isto é, uma directiva), ou se será suficiente uma recomendação da Comissão. De qualquer modo, deverá ser tomada em consideração a flexibilidade, de forma que qualquer obrigação legal possa ser facilmente adaptada à evolução rápida do contexto no qual opera o revisor oficial de contas, nomeadamente, à evolução ligada à introdução de novas tecnologias da informação.

4 O ESTATUTO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

As qualificações do revisor oficial de contas

As qualificações previstas na Oitava Directiva

- 4.1 Não restam dúvidas que a missão confiada ao revisor oficial de contas implica que este tenha que ser um profissional altamente qualificado. Esta é a razão pela qual a Oitava Directiva, de 10 de Abril de 1984, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, é particularmente exigente no que se refere às qualificações do revisor oficial de contas.
- 4.2 Todavia, não podem ser ignoradas as diferenças dos sistemas de ensino dos Estados-membros. Essas diferenças foram uma fonte de dificuldades quando se tentou, na altura da transposição da directiva, comparar os níveis nacionais de ensino nos Estados-membros. É por isso que as associações profissionais europeias do sector têm insistido sobre a necessidade de os profissionais interessados na prestação transfronteiras de serviços adquirirem o título profissional do país de acolhimento.
- 4.3 Embora a Oitava Directiva tenha conduzido a uma certa harmonização nesta matéria, subsistem ainda importantes diferenças. Actualmente, não existe um consenso sobre o conteúdo das matérias incluídas no artigo 6º da Oitava Directiva, sobre as quais incide o exame de conhecimentos teóricos. A falta de consenso tornou-se claramente evidente quando os novos Estados-membros aderiram à UE e quando os países da Europa Central e Oriental solicitaram assistência técnica para o estabelecimento de programas de formação para revisores.
- 4.4 O desenvolvimento das tecnologias da informação terá provavelmente repercussões importantes na profissão de revisor. Este fenómeno é por vezes sentido como uma ameaça para os revisores de contas, devido à diminuição da importância da publicação das contas das empresas para os investidores, que poderão passar a obter informações financeiras numa base permanente através de outros meios. Todavia, pode também oferecer novas perspectivas, por exemplo, a nível das novas funções de certificação ligadas aos novos fluxos, sistemas e tipos de informação que as entidades que publicam as contas fornecerão aos utilizadores, à medida que a Sociedade da Informação for avançando. Estas evoluções terão necessariamente um impacto sobre os critérios em matéria de formação dos revisores, tal como actualmente enunciados na Oitava Directiva e que foram estabelecidos tendo em conta o exercício da função de revisor noutro contexto tecnológico. Poderá, portanto, ser necessário, por esta razão e também por outras, adaptar as disposições do artigo 6º da Oitava Directiva ou tornar a sua redacção mais clara.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 4.5 É lamentável que, nem os organismos profissionais do sector, nem a comunidade universitária, tenham tomado iniciativas concretas para clarificar o conteúdo das qualificações previstas na Oitava Directiva. Parece no entanto que a definição de um curriculum para a formação dos revisores oficiais de contas deveria ser uma acção prioritária para quantos estão directamente envolvidos no processo de ensino. Uma maior harmonização nesta matéria facilitaria certamente a aplicação das directivas sobre o reconhecimento mútuo (ver também capítulo 8). Com efeito, evidente que os programas de formação devem preparar os revisores oficiais de contas para operar num mercado único. A nível europeu, poder-se-ia tomar uma iniciativa deste tipo no quadro do novo programa europeu SOCRATES, em especial, no âmbito do Capítulo I - ERASMUS, Acção 1.D relativo a projectos de cooperação entre universidades em matérias de interesse mútuo ("Redes Temáticas"), que prevê a realização de um forum de reflexão sobre matérias específicas de áreas de estudo com representantes dos meios socioeconómicos e profissionais, incluindo representantes de outros países que participam nestes programas.
- 4.6 A actualização do conteúdo da lista de matérias prevista no artigo 6º da Oitava Directiva implicaria a sua alteração. Se tal for considerado oportuno, será conveniente prever então a introdução de um mecanismo que autorize para o futuro novas adaptações, sem ser necessário recorrer ao processo legislativo completo.

Independência do revisor oficial de contas

Definição de independência

- 4.7 A Oitava Directiva, estabelece que os revisores oficiais de contas devem ser independentes. No momento da adopção da directiva, foi impossível chegar a um acordo sobre uma definição comum de independência. Em consequência, esta matéria tem sido tratada de forma diferente pelos Estados-membros.
- 4.8 Como sublinhado pela FEE⁴, a independência é o principal meio através do qual o revisor oficial de contas demonstra que tem capacidade de exercer a sua função de forma objectiva. A noção de independência deve necessariamente ser abordada sob dois aspectos, isto é, independência de espírito, ou seja, uma atitude que garanta que todas as considerações relativas à função confiada sejam tomadas em conta, e a independência aparente, ou seja, a que corresponde à necessidade de evitar factos e circunstâncias considerados tão significativos que um terceiro informado poderia pôr em causa a objectividade do revisor oficial de contas.
- 4.9 Nos últimos anos, alguma preocupação foi manifestada relativamente às ameaças crescentes à independência do revisor oficial de contas. Vários estudos puseram em evidência o facto de as empresas terem cada vez mais tendência para contestar as conclusões dos revisores oficiais de contas, para tentar obter opiniões

⁴ Ver bibliografia.

diferentes, recorrer a pareceres jurídicos sobre as conclusões dos revisores ou ainda, para substituir estes últimos. Alguns estudos concluíram que, tendo em conta a pressão exercida pela concorrência, seria idealista acreditar que todos os revisores oficiais de contas sejam totalmente impermeáveis ao risco de perderem clientes. Segundo algumas críticas, o profissionalismo ligado à função de revisor estaria a perder terreno a favor de uma atitude mais "comercial".

- 4.10 Além disso, é cada vez mais frequente que as empresas escolham o revisor oficial de contas através de uma consulta de mercado. O principal objectivo desta situação de concorrência é obter os serviços dos revisores oficiais de contas ao melhor preço, mas foi também sugerido que as administrações das empresas recorrem por vezes a este processo para fazer pressão sobre os candidatos, em especial, em caso de situações de conflito.
- 4.11 A intensidade crescente da concorrência no sector da auditoria, em especial, no que diz respeito às grandes empresas de prestígio, é também uma fonte de preocupações. Não há dúvida que a concorrência provoca, por vezes, preços mais baixos e até, eventualmente, preços abaixo do custo. O processo de concurso que assegura transparência e concorrência, não deve, por conseguinte, fazer com que os revisores proponham uma remuneração que não lhes permita exercer a sua função de acordo com as normas profissionais⁵. Alguns observadores põem a hipótese de, nestas circunstâncias, os vencedores dos concursos esperarem recuperar o diferencial face ao custo da revisão de contas, através da prestação de serviços de consultoria. Esta questão conduz a outro problema, isto é, o da prestação de serviços diferentes dos da revisão de contas.
- 4.12 A questão de saber se o revisor deve ser autorizado a efectuar junto de um cliente outras funções para além das da revisão de contas foi objecto de numerosas discussões. Segundo alguns, a prestação de serviços diferentes da de revisão de contas junto de um cliente ao qual assegura a revisão legal de contas permite ao revisor aprofundar o seu conhecimento da empresa e das actividades do seu cliente e, portanto, permite-lhe exercer melhor a sua função de revisor. Foi também avançado que nada prova que a importância de outras remunerações em relação às remunerações ligadas à missão de revisão constitua uma ameaça para a objectividade do revisor. Todavia, existe também uma convicção muito forte segundo a qual a prestação de uma gama importante de serviços para além dos de revisão legal de contas prestada a um cliente pode prejudicar a objectividade do revisor em relação ao seu cliente. Estes problemas potenciais exigem a constituição de salvaguardas.
- 4.13 Estas salvaguardas podem consistir em reduzir a prestação de outros serviços apenas aos serviços cuja natureza e qualidade são coerentes com a imagem profissional do revisor oficial de contas e que não são susceptíveis de prejudicar a

⁵

No caso dos contratos públicos, o Conselho adoptou uma série de regras que asseguram transparência na concorrência para a adjudicação de contratos de entidades públicas. Estas regras são também aplicáveis aos serviços de auditoria. Ver Directivas 92/50/CEE e 93/38/CEE - Anexo 1A -Categoria 9.

sua objectividade, ou em exigir a publicação integral dos honorários recebidos, quer pelos serviços de revisão, quer pelos restantes serviços. A solução que consiste em proibir o revisor oficial de contas de prestar quaisquer outros serviços ao seu cliente resolveria claramente o problema a nível da aparência. Todavia, a prática demonstrou que esta solução não é uma alternativa viável e que é bastante fácil contornar esta proibição fazendo com que os serviços sejam prestados por uma empresa associada ou por uma filial.

- 4.14 De qualquer forma, o revisor oficial de contas deve assegurar que, nem ele próprio, nem a sua empresa estejam envolvidos na administração ou gestão do seu cliente. O revisor não deve participar na elaboração das contas do seu cliente, nem participar na avaliação dos elementos do activo ou do passivo para fins contabilísticos, nem agir por conta do seu cliente na resolução de conflitos que possam ter um impacto significativo nas contas, nem exercer funções que possam ter um impacto directo sobre a administração, tal como o respectivo recrutamento.
- 4.15 Alguns comentadores consideram uma fonte de riscos potenciais o facto de uma empresa manter o mesmo revisor por um longo período, argumentando que este facto pode conduzir a uma relação demasiado próxima e amigável com a administração, podendo o revisor tornar-se demasiado permeável aos desejos da administração. A questão de saber se a revisão legal de contas deveria ser objecto de um sistema de rotação obrigatória foi objecto de um grande debate. Os argumentos a favor deste sistema não são concludentes. Neste contexto, é importante notar que um dos dois Estados-membros onde vigorava um sistema de rotação obrigatória, procedeu recentemente à sua abolição. Uma solução que poderia melhorar a percepção da objectividade do revisor, sem causar diminuições da eficiência e qualidade provocadas por uma rotação, poderia consistir em estabelecer uma rotação entre os revisores da mesma sociedade de auditoria.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 4.16 A questão da independência é uma questão importante, que é tratada de maneira diferente pelos Estados-membros, em função das suas tradições e experiências. Não é provável que se possa chegar a um acordo a nível da UE a curto prazo, relativamente a uma definição comum que abranja os diversos aspectos do problema da independência do revisor oficial de contas. Adoptar um conjunto de regras aplicáveis em matéria de independência não é em si suficiente para a tornar uma realidade concreta. Todavia, um acordo sobre um conjunto de princípios essenciais comuns em todos os Estados-membros constituiria um passo em frente no estabelecimento de um mercado interno de serviços de auditoria. Estes princípios poderiam ser elaborados pelas associações profissionais a nível comunitário.
- 4.17 Deverá considerar-se o problema de saber qual o instrumento mais adequado para assegurar que um acordo conseguido a nível europeu será efectivamente posto em prática.

Estatuto do revisor oficial de contas em relação à empresa cliente

A revisão legal de contas e a administração da empresa

- 4.18 A revisão legal de contas é um elemento essencial do sistema de administração da empresa. A fim de colocar a revisão legal de contas na perspectiva correcta, é necessário distinguir o papel dos vários órgãos da empresa em matéria de informação financeira. Enquanto o Conselho de Administração é responsável pela elaboração das contas, o papel do revisor é o de fazer um relatório aos accionistas sobre as contas que lhe foram apresentadas pelos administradores. Deste modo, o revisor age no interesse dos accionistas que têm um envolvimento financeiro na empresa. Além disso, o seu relatório dá credibilidade às informações financeiras utilizadas por terceiros.
- 4.19 Sendo os accionistas as pessoas mais directamente interessadas pelos resultados da revisão de contas, todos os Estados-membros dão competência à Assembleia Geral dos accionistas para proceder à nomeação e destituição do revisor oficial de contas. Todavia, na maior parte das empresas cotadas, os accionistas são muito numerosos e mudam frequentemente, o que os impede de exercer efectivamente esta competência. Geralmente é o Conselho de Administração que procede na prática à nomeação e destituição do revisor oficial de contas, sendo a sua decisão simplesmente ratificada pelos accionistas na Assembleia Geral anual. Como consequência deste facto, os revisores são criticados por não serem independentes em relação à administração. Afirmar-se, nomeadamente, que em caso de conflito entre a administração e o revisor oficial de contas sobre questões, como a política contabilística adoptada, o revisor terá tendência para ceder à vontade do Conselho de Administração. O revisor pode encontrar-se numa situação especialmente difícil quando, em caso de conflito, o Conselho de Administração tiver recorrido a pareceres de empresas de auditoria concorrentes.
- 4.20 Foi igualmente afirmado que o papel determinante desempenhado pelo Conselho de Administração na nomeação do revisor oficial de contas tem também como consequência o facto de, sob a pressão dos custos, as duas partes terem vindo a reduzir o papel da revisão de contas ao mínimo necessário para preencher as obrigações legais previstas pelo direito das sociedades, tal como interpretado pelas empresas de auditoria. Num contexto deste tipo, tem sido afirmado que os revisores têm consagrado progressivamente menos atenção à avaliação do funcionamento e da eficácia real dos sistemas de controlo interno das empresas, o que poderá provocar uma incidência maior de casos de fraude ou de outros actos ilícitos.
- 4.21 O facto de a remuneração do revisor ser fixada de acordo com o Conselho de Administração põe um problema suplementar. O montante dos honorários é habitualmente acordado previamente e baseia-se na hipótese, geralmente confirmada, de que os revisores não encontrarão irregularidades. Todavia, no caso em que o revisor seja levado, durante os seus trabalhos, a suspeitar de actividades

fraudulentas e que considere necessário proceder a investigações mais aprofundadas, deverá negociar os seus honorários para este trabalho suplementar com o Conselho de Administração. Se este último estiver implicado nas irregularidades cometidas, o revisor encontrar-se-á numa situação extremamente delicada.

- 4.22 A fim de preservar a independência e a objectividade do revisor foram desenvolvidos, ou estão presentemente a ser analisados em alguns Estados-membros, vários procedimentos destinados a dar uma maior garantia de que os accionistas possam estar em condições de fazer uma escolha efectiva no que se refere à nomeação e destituição do revisor oficial de contas, nomeadamente através de um maior recurso a comités de auditoria e/ou reformas do funcionamento dos Conselhos de Administração, ou através da associação de outras instâncias, tais como as representações dos trabalhadores.
- 4.23 Quer o Relatório Cadbury no Reino Unido, quer o Relatório Vienot em França recomendam que o Conselho de Administração das empresas cotadas na bolsa criem um comité de auditoria, composto por, pelo menos, três administradores não executivos e presidido por um dos seus membros. Desde 1978, a Bolsa de Nova Iorque impõe às empresas cotadas a constituição de comités de auditoria compostos apenas por administradores independentes e o Relatório da Comissão americana Treadway⁶ de 1987 concluiu que os comités de auditoria têm um papel fundamental a desempenhar relativamente à integridade dos relatórios financeiros das empresas americanas. A experiência dos Estados Unidos demonstra que, mesmo nos casos em que os comités de auditoria foram constituídos principalmente para cumprir as disposições relativas à admissão à cotação na bolsa, estes comités provaram a sua eficácia e tornaram-se órgãos essenciais dos Conselhos de Administração.

⁶

Ver bibliografia.

- 4.24 Todavia, é provável que as empresas que não dispõem de um sistema de auditoria interna suficientemente desenvolvido não tenham condições para fornecer ao comité de auditoria as informações necessárias para que o mesmo cumpra a sua função. A este respeito, o alcance limitado da tarefa do revisor oficial de contas e os limites temporais a ela impostos não parecem ser adequados a resolver esta falta de informações. Além disso, o relatório de auditoria é essencialmente uma "fotografia" num determinado momento da situação da empresa, enquanto a avaliação da eficiência dos sistemas de informação de gestão e dos sistemas de controlo interno de uma empresa devem ser efectuados numa base permanente. Em consequência, foi recomendado às grandes empresas a nomeação de um responsável pela auditoria interna, coadjuvado por uma forte equipa, que tenha a capacidade de fornecer ao comité de auditoria a informação suficiente para que este desempenhe as funções que lhe foram conferidas pelo Conselho de Administração. Como sublinhado pela European Confederation of Institutes of Internal Auditing⁷ no seu documento sobre a auditoria interna na Europa, o facto de uma organização dispor no momento adequado de avaliações objectivas sobre a qualidade do controlo interno e dos sistemas de gestão do risco de empresa permitiria aos seus dirigentes reforçar consideravelmente o controlo das operações, contribuindo assim para uma melhor gestão da empresa. Segundo a opinião expressa neste documento, é necessário que a UE introduza legislação vinculativa nos termos da qual as empresas e os sectores importantes seriam obrigados a dispor de um serviço de auditoria interna integrado por profissionais, legislação essa que deveria precisar quais as funções, qualificações e experiência exigidas a esses profissionais, bem como as responsabilidades do Conselho de Administração e do Administrador-Delegado relativamente às conclusões e recomendações da auditoria interna.
- 4.25 Nos Estados-membros, o mandato do revisor tanto poderá ser por um período fixo de um a seis anos, como por um prazo indefinido. Na proposta alterada da Quinta Directiva do Conselho, propõe-se que o revisor oficial de contas seja nomeado por um período determinado que não poderá ser inferior a três, nem superior a seis exercícios.
- 4.26 O estudo de 1996 encomendado pela Comissão demonstra que o estatuto do revisor oficial de contas no âmbito da empresa varia de um Estado-membro para outro, podendo ir desde um papel de consultor externo até constituir um órgão da empresa. Nalguns casos existe até uma dupla obrigação no que se refere à revisão de contas, na medida em que para além da obrigação da revisão legal de contas, em conformidade com as directivas contabilísticas, existe uma outra auditoria imposta pelas autoridades que regulamentam a actividade da bolsa. Não é claro se um tal sistema ofereça qualquer vantagem em termos de um maior controlo. Por outro lado, pode provocar uma certa confusão quanto aos papéis dos diferentes revisores de contas, em especial, se os mesmos chegarem a conclusões diferentes relativamente a uma determinada empresa.

⁷

Ver bibliografia.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 4.27 Os recentes debates sobre a administração das empresas sublinharam a necessidade de definir mais claramente o papel do Conselho de Administração na elaboração das contas. A questão é, todavia, muito mais complexa, uma vez que é necessário também definir os papéis de todas as partes envolvidas no processo de produção da informação financeira (Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Assembleia Geral de accionistas e revisor oficial de contas). A fim de melhorar a repartição de funções no âmbito da empresa, deverá ser prestada maior atenção a questões como a criação de um comité de auditoria e o estabelecimento de um sistema de controlo interno eficiente.
- 4.28 É difícil tratar a nível comunitário as questões da administração das empresa: os esforços feitos no passado para harmonizar as legislações relativas às estruturas das empresas não tiveram resultados positivos. A fim de contribuir para o debate a nível nacional, poderia ser útil considerar a publicação de uma recomendação comunitária relativa às eventuais melhorias a aplicar ao sistema actual de administração das empresas, nomeadamente a nível dos aspectos ligados à informação financeira. Compete depois aos Estados-membros tomar todas as medidas legislativas necessárias a nível nacional.

O papel dos organismos públicos e profissionais

Controlo de qualidade

- 4.29 Em conformidade com a Oitava Directiva, os revisores oficiais de contas devem ser aprovados por uma autoridade designada pelos Estados-membros. Esta autoridade deve determinar se os revisores oficiais de contas satisfazem todos os requisitos impostos pela directiva e se executam as auditorias de acordo com os princípios de consciência profissional e independência.
- 4.30 A maior parte dos Estados-membros delegaram numa ou mais associações profissionais a competência para aprovar os revisores oficiais de contas. Nestes casos, é importante que estas associações exerçam uma certa fiscalização sobre a forma como os seus membros desempenham as suas funções. A maior parte destas associações desenvolveram regras profissionais que descrevem a forma como a auditoria deve ser executada. Estas normas de auditoria são frequentemente inspiradas nas normas criadas pela IFAC. Todavia, não é o caso em todos os Estados-membros e as referidas normas, quando aplicadas, constituem, na maior parte dos casos, apenas um procedimento recomendado e não uma obrigação legal. Assim, nada permite garantir que actualmente a revisão de contas efectuada pelos profissionais aprovados com base na Oitava Directiva tenha uma qualidade uniforme.

- 4.31 Do mesmo modo, a forma como as associações profissionais fiscalizam os seus membros não é a mesma. Enquanto algumas associações organizaram sistemas de controlo entre colegas de profissão, em que o trabalho de um revisor é revisto a intervalos regulares por outro revisor, outras associações criaram uma unidade especial responsável pelo controlo da forma como os membros efectuem a revisão legal de contas. Também nesta matéria, não há garantia de que a qualidade dos sistemas de supervisão nos vários Estados seja equivalente ou até adequada.
- 4.32 Alguns Estados-membros decidiram não delegar a competência de aprovar os revisores oficiais de contas a uma associação profissional, conferindo esta competência a um ministério ou a outro organismo, como uma câmara de comércio. Também neste caso, deverão ser tomadas medidas adequadas para assegurar o controlo de qualidade e para garantir que sejam tomadas medidas nos casos em que os revisores oficiais de contas não exerçam as suas funções em conformidade com os princípios da consciência profissional e independência.
- 4.33 Em muitos Estados-membros, estão previstos requisitos especiais em matéria de auditoria para empresas do sector financeiro que estão sujeitas a um controlo prudencial por parte da autoridade competente. Os requisitos adicionais foram estabelecidos para assegurar a protecção dos investidores e dos segurados. Além disso, os Estados-membros podem autorizar, em condições estritas e em conformidade com os n.ºs 1 e 2 do artigo 4º da Directiva 95/26/CE, trocas de informações entre as autoridades competentes do sector financeiro e a associação profissional do revisor oficial de contas.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 4.34 A ausência a nível comunitário de uma obrigação legal que exija que todas as revisões legais de contas efectuadas em conformidade com a legislação comunitária sejam realizadas com base num conjunto de normas definidas por comum acordo constitui uma desvantagem, tanto a nível do mercado único, como a nível internacional. Deverá ser analisado se as normas sobre auditoria desenvolvidas pelo International Auditing Practices Committee da International Federation of Accountants e já parcialmente aplicadas na maior parte dos Estados-membros poderiam constituir uma base de partida para a definição de normas comuns a nível da União Europeia. Como foi feito para as normas contabilísticas internacionais, será provavelmente necessário criar mecanismos que permitam, por um lado, determinar se as normas IFAC existentes estão em conformidade com a legislação comunitária e, por outro, assegurar uma influência europeia crescente nos trabalhos de elaboração das normas internacionais de revisão de contas.

- 4.35 Um mecanismo comunitário deste tipo poderia congrega todas as partes que participam a nível nacional na definição das normas de auditoria e poderia permitir o debate de todas as questões importantes na matéria. Seria importante obter a garantia de que todas as normas de auditoria acordadas a nível comunitário sejam efectivamente aplicadas a nível nacional. Este objectivo será provavelmente difícil de atingir, se estas normas não tiverem um certo apoio de carácter legislativo.
- 4.36 Mesmo se se conseguir codificar os princípios de independência do revisor oficial de contas e definir um conjunto de base de normas de auditoria, o sistema assim criado só poderá funcionar com eficácia se estas normas forem efectivamente aplicadas e se houver um controlo de qualidade adequado. Na hipótese de serem criados mecanismos a nível comunitário, como acima sugerido, uma das suas funções poderia consistir em examinar a forma como o controlo de qualidade é exercido em matéria de revisão de contas nos diferentes Estados-membros. Por fim, no âmbito do mercado único, é igualmente importante que as autoridades de regulamentação nos diferentes Estados-membros comuniquem entre si. As regras relativas ao segredo profissional não devem ser um obstáculo a esta comunicação.

5. RESPONSABILIDADE CIVIL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Uma evolução no sentido de uma responsabilidade limitada?

- 5.1 A responsabilidade profissional é uma questão importante para os revisores oficiais de contas. Nalguns Estados-membros, as empresas de auditoria foram condenadas, num certo número de casos, a pagar montantes que eram desproporcionados face à remuneração devida pela auditoria e à responsabilidade directa do revisor oficial de contas nas falências verificadas. O revisor oficial de contas dispõe normalmente de um seguro de responsabilidade profissional e existe uma tendência para agir preferencialmente contra as partes cuja responsabilidade profissional está coberta por seguro.
- 5.2 O regime de responsabilidade do revisor oficial de contas é muito diferente de um Estado-membro para outro. Nalguns Estados-membros existe uma limitação legal da responsabilidade civil, que estabelece um montante máximo de indemnização a pagar pelo revisor em caso de litígio. Noutros Estados-membros, os revisores oficiais de contas podem limitar a sua responsabilidade por contrato. Existem também diferenças relativas à possibilidade para os tribunais de limitarem a indemnização em caso de litígio.
- 5.3 Foram feitas várias sugestões a fim de criar um regime que possa ser considerado mais equitativo para o revisor oficial de contas. Estas sugestões incluem a generalização da limitação legal de responsabilidade, a possibilidade para o revisor oficial de contas de limitar a sua responsabilidade por contrato, a atribuição às sociedades de revisores do estatuto de sociedade de responsabilidade limitada, a introdução da responsabilidade proporcional e a introdução de seguros profissionais obrigatórios para revisores oficiais de contas e administradores.
- 5.4 A proposta inicial da Quinta Directiva sobre o direito das sociedades previa uma responsabilidade ilimitada do revisor oficial de contas em relação a terceiros. A proposta alterada não inclui disposições que imponham directamente ao revisor oficial de contas uma responsabilidade perante terceiros, mas prevê a responsabilidade do revisor oficial de contas perante a empresa objecto da auditoria, estabelecendo que estas disposições não excluem de qualquer modo a responsabilidade do revisor oficial de contas perante os accionistas e terceiros, em conformidade com as regras gerais do direito privado dos Estados-membros. Aquando da negociação desta proposta no âmbito do grupo de trabalho do Conselho de Ministros, o texto foi clarificado, estabelecendo que compete aos Estados-membros regulamentar a responsabilidade civil das pessoas responsáveis pela revisão legal de contas, a fim de assegurar a reparação de quaisquer prejuízos sofridos pela empresa, um accionista ou um terceiro, por factos cometidos no exercício das suas funções. Os Estados-membros, no entanto, têm a possibilidade de limitar, através de disposições legislativas ou autorizando cláusulas contratuais para este efeito, a responsabilidade civil por negligência em relação à empresa objecto de revisão. As discussões sobre a Quinta Directiva estão todavia em ponto morto desde 1991.

- 5.5 Entretanto, não se pode negar que as diferenças que subsistem entre os vários regimes de responsabilidade dos Estados-membros têm um impacto sobre o funcionamento do mercado interno. Nos casos em que o regime de responsabilidade civil tem poucas limitações, as empresas de auditoria podem ter tendência a recusar clientes de alto risco, ou até inteiros sectores, pondo em causa o próprio princípio da revisão legal de contas. Nos Estados-membros onde existe um alto grau de recurso aos tribunais os custos facturados aos clientes pela revisão legal de contas podem ser muito mais elevados. A frequência dos litígios em determinados Estados-membros poderia provocar um aumento dos prémios de seguro no conjunto da União Europeia, o que seria susceptível de conduzir a uma maior concentração do mercado da auditoria, que ficaria nas mãos de um número limitado de empresas. Na medida em que apenas alguns Estados-membros introduziram limitações legais ou contratuais à responsabilidade, pode-se temer que as acções contra o revisor oficial de contas tenham tendência a orientar-se para os Estados-membros cuja legislação não preveja este tipo de limitações.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 5.6 Não restam dúvidas que uma clarificação do papel e estatuto do revisor oficial de contas contribuiria para uma melhor avaliação da sua responsabilidade em caso de falhas na sua missão de controlo. Ainda que não haja aparentemente qualquer razão para circunscrever a responsabilidade do revisor oficial de contas à empresa objecto de revisão - visto que a revisão legal de contas é requerida no interesse geral - parece razoável limitar a sua responsabilidade a montantes que reflectam o seu grau de negligência.
- 5.7 Parece difícil uma acção comunitária nesta matéria. A profissão de revisor oficial de contas não é a única profissão que se confronta com problemas de responsabilidade. Além disso, as tradições jurídicas dos Estados-membros em matéria de responsabilidade civil são bastante diferentes entre si. Deverá ser analisado se os efeitos negativos da manutenção das diferenças em matéria de responsabilidade do revisor são suficientemente significativos para justificar uma acção comunitária, tendo em conta as dificuldades que uma acção deste tipo poderá eventualmente comportar e a possível discriminação que uma acção específica a favor da profissão de auditor poderá implicar em relação a outras profissões.

6. A REVISÃO LEGAL DE CONTAS NAS PEQUENAS EMPRESAS

A revisão de contas das pequenas empresas

- 6.1 Em conformidade com o nº 2 do artigo 51º da Quarta Directiva, os Estados-membros podem isentar as pequenas empresas, tal como definidas no artigo 11º⁸, da obrigação de fazer controlar as suas contas anuais por um profissional habilitado. As principais razões desta isenção foram a vontade de não criar um encargo suplementar para as pequenas empresas, mas também os riscos inerentes à revisão de contas deste tipo de sociedades, nas quais a revisão legal de contas pode raramente apoiar-se em sistemas de controlo interno adequados. Se os Estados-membros fizerem uso desta possibilidade de isenção, devem introduzir na sua legislação sanções adequadas de forma a assegurar que as contas e os relatórios anuais sejam elaborados em conformidade com a directiva.
- 6.2 Com base no nº 2 do artigo 51º, muitos Estados-membros isentaram as pequenas empresas da obrigação da revisão de contas, embora os critérios que estabeleceram para definir uma pequena empresa não correspondam necessariamente aos limites mencionados na directiva. Em 1989, a Comissão propôs que todos os Estados-membros suprimissem a obrigação de revisão legal de contas para as pequenas empresas. Esta proposta foi fortemente criticada por alguns Estados-membros, que argumentaram que as contas publicadas sem terem sido previamente submetidas ao controlo de uma pessoa habilitada podiam ter um carácter enganador. Foi também defendido que a auditoria é realizada no interesse da própria empresa, porque lhe permite beneficiar da competência de um profissional qualificado.
- 6.3 As considerações relativas à independência são menos importantes no caso de pequenas empresas, porque o revisor de contas desempenha um papel de consultor e de controlo externo. Não é raro numa pequena empresa, que seja o próprio revisor oficial de contas a elaborar os registos e documentos contabilísticos e a proceder à revisão de contas. É certo que este facto levanta um certo número de questões relativas à independência deste profissional e à utilidade deste tipo de revisão de contas. É esta a razão pela qual alguns Estados-membros proíbem que o revisor participe na elaboração das contas das empresas de que assegura a revisão. Na prática, isto significa que a empresa deverá pagar os serviços de dois especialistas diferentes, um que efectua os registos contabilísticos e elabora as contas e outro que faz a revisão legal de contas.
- 6.4 Alguns Estados-membros, que reconheceram o carácter específico da revisão de contas das pequenas empresas, criaram duas actividades profissionais distintas,

⁸ De acordo com o nº 2 do artigo 53º da Quarta Directiva, os limites quantitativos previstos no artigo 11º são revistos todos os cinco anos pelo Conselho, sob proposta da Comissão. A próxima revisão deverá ter lugar em 1999 e terá em conta a Recomendação da Comissão de 3 de Abril de 1996, relativa à definição de pequenas e médias empresas (96/280/CE).

uma especializada principalmente na consultoria e auditoria das pequenas empresas e outra especializada nas grandes empresas. Outros Estados-membros estabeleceram uma distinção entre microempresas e pequenas empresas, segundo a qual as primeiras estão isentas da obrigação da revisão de contas, enquanto as segundas estão sujeitas a um documento designado por relatório de compilação que, sem fornecer as mesmas garantias de uma revisão legal de contas completa, dá, no entanto, algumas garantias aos utilizadores de que a contabilidade foi elaborada de forma correcta.

- 6.5 As empresas de dimensão média estão colocadas entre estas duas categorias. O sentimento geral parece ser o de que estas empresas devem também sujeitar as suas contas a uma revisão feita por um profissional habilitado. Nesse caso, deverão ser aplicados os mesmos critérios que os aplicáveis às grandes empresas em termos de independência de qualidade da auditoria.
- 6.6 Se se examinar a questão da utilidade da revisão legal de contas no caso de pequenas e médias empresas, é importante não esquecer que existe uma tendência para utilizar as empresas de responsabilidade limitada, que não estão sujeitas à obrigatoriedade da revisão de contas, como instrumento de branqueamento de capitais. A questão da supressão eventual da revisão legal de contas para determinadas empresas não pode, portanto, ser vista exclusivamente em termos de desregulamentação. Será conveniente ter igualmente em conta considerações de ordem pública.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 6.7 Deverá ser analisado se será desejável ou necessário qualquer alteração do quadro legislativo comunitário em matéria de revisão legal de contas nas pequenas e médias empresas. A Comissão não considera que tenham sido formulados até à data, argumentos convincentes para a alteração da abordagem da Quarta Directiva, segundo a qual os Estados-membros podem isentar as pequenas empresas da revisão legal de contas. Além disso, parece improvável que os Estados-membros que exigem a revisão de contas destas empresas estejam dispostos a eliminá-la. Do mesmo modo, o interesse que poderia existir em autorizar ou exigir que o benefício da isenção de revisão legal de contas seja alargado às médias empresas ainda não foi verdadeiramente demonstrado.

7. MODALIDADES DA REVISÃO LEGAL DE CONTAS DOS GRUPOS

A revisão legal de contas dos grupos de empresas

- 7.1 As contas consolidadas dão uma imagem da situação financeira e dos resultados de um grupo como se se tratasse duma entidade única. A revisão de contas consolidadas deve poder ser efectuada sem mais obstáculos ou dificuldades do que os que podem ser encontrados no âmbito da revisão legal das contas de uma entidade jurídica única. Em razão da complexidade crescente das actividades económicas internacionais e da facilidade com a qual os capitais podem ser transferidos de um país para outro, é cada vez mais importante que o revisor oficial de contas de um grupo tenha uma visão global das actividades mais significativas desse grupo, o que se pode tornar especialmente difícil no caso de grupos que operem em mais do que uma jurisdição.
- 7.2 Na prática, as dificuldades surgem devido à ausência de regras específicas que esclareçam a orientação a seguir no caso de auditorias de grupos. O revisor oficial de contas do grupo tem por vezes dificuldades em obter informações da administração e dos revisores oficiais de contas das empresas do grupo não auditadas por ele próprio. Ainda que receba as contas auditadas das diferentes filiais, o revisor oficial de contas do grupo não tem a possibilidade de pôr em questão o raciocínio subjacente ao tratamento contabilístico das transacções reflectido nas contas. O revisor oficial do grupo pode não ter um quadro completo das actividades significativas do grupo. As regras relativas ao segredo profissional podem igualmente ser fonte de dificuldades.
- 7.3 Foram avançadas várias soluções para estes problemas: a nomeação conjunta dos revisores oficiais de contas, o desenvolvimento de uma abordagem global e integrada da revisão legal de contas dos grupos, a concessão ao revisor oficial de contas do grupo de pleno acesso a todas as informações necessárias para cumprir a sua função e, por fim, a nomeação de um revisor oficial único para o conjunto das empresas do grupo.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 7.4 Poder-se-ia examinar mais aprofundadamente os sistemas de revisão legal de contas consolidadas, de forma a melhor perceber quais os problemas que podem ser tratados sem recurso a medidas legislativas. Para este efeito, o mecanismo que seria eventualmente criado a nível comunitário para examinar a questão das normas de auditoria (cf. parágrafo 4.35) poderia ser útil nesta matéria. Na ausência de orientações claras a nível internacional, seria talvez desejável elaborar a nível comunitário um conjunto de princípios que permitiria orientar o revisor oficial de contas do grupo na sua função.

8. LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO E LIVRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

- 8.1 Os estudos da Comissão já mencionados demonstraram que não existe actualmente um mercado europeu de serviços de auditoria. Os mercados nacionais de auditoria na União Europeia funcionam essencialmente como mercados compartimentados, não obstante existirem algumas formas de prestação intracomunitária de serviços de auditoria. Embora as diferentes leis e regulamentações não constituam um obstáculo intransponível à prestação intracomunitária de serviços de auditoria, estas diferenças tornam o estabelecimento ou a prestação de serviços transfronteiras mais caros e/ou menos eficiente e, portanto, menos frequente.
- 8.2 Deveria ser possível progredir na via da criação de um mercado interno dos serviços de auditoria se se conseguir, por um lado, garantir um nível equivalente de qualidade das auditorias em todos os Estados-membros e por outro, encontrar os meios adequados para assegurar que a revisão legal de contas efectuada num determinado Estado-membro por um revisor ou sociedade de revisores estrangeiros, ofereça as garantias pelo menos equivalentes às oferecidas por uma revisão legal de contas efectuada por um profissional desse Estado-membro.

Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços para as pessoas singulares

- 8.3 A liberdade de estabelecimento num outro Estado-membro de um revisor oficial de contas singular está garantida em larga medida pelas disposições da Directiva 89/48/CEE, relativa ao reconhecimento mútuo das formações profissionais. Os revisores oficiais de contas que desejarem adquirir a habilitação noutro Estado-membro estão dispensados de seguir o respectivo programa de formação completo e podem obter esta habilitação desde que sejam aprovados num exame de aptidão. Se não se desejar recorrer ao estabelecimento é possível, na maior parte dos Estados-membros, delegar o trabalho de auditoria que deve ser efectuado noutro Estado-membro a um revisor oficial de contas estabelecido nesse Estado-membro. Uma vez que esse revisor oficial de contas será responsável da revisão das contas por ele efectuada, esta solução é raramente utilizada. No que se refere à profissão de revisor oficial de contas, a directiva sobre o reconhecimento mútuo tem um impacto limitado e apenas um pequeno número de revisores oficiais de contas foram aprovados ao abrigo deste regime.

- 8.4 Alguns obstáculos à liberdade de estabelecimento advêm das autoridades de regulamentação de alguns Estados-membros que estabelecem que as disposições legislativas e regulamentares nacionais em matéria de revisão de contas se aplicam igualmente aos revisores oficiais nacionais que trabalham num outro Estado-membro, mesmo se estes tiverem sido habilitados em conformidade com a legislação do país de acolhimento. A fim de poder trabalhar simultaneamente nos dois países, estes revisores são obrigados a respeitar as regras das instâncias regulamentares de ambos o que se torna, por vezes, impossível. Uma possível solução seria a adopção pelas associações profissionais e pelas autoridades de um código de conduta que proponha um determinado número de regras a seguir em caso de conflito entre as legislações do Estado-membro de origem e do Estado-membro de acolhimento.
- 8.5 No que se refere à liberdade de prestação de serviços de auditoria transfronteiras, a maior parte dos Estados-membros exigem que as pessoas habilitadas estejam estabelecidas no seu território. Esta exigência é ditada pela preocupação de exercer uma fiscalização eficaz sobre as actividades dos profissionais deste sector, a fim de garantir a qualidade dos serviços prestados. Argumentou-se que, a partir do momento em que um revisor oficial de contas está habilitado no Estado-membro de acolhimento e respeita a regulamentação deste país no exercício da sua actividade, seria desproporcionado e inútil impor-lhe a obrigação de dispor aí de um estabelecimento profissional. A este respeito, o acórdão do Tribunal de Justiça no caso Ramrath confirma a interpretação segundo a qual um Estado-membro pode exigir do revisor oficial de contas uma simples infra-estrutura e uma certa presença efectiva. Como sublinhado no estudo de 1996 encomendado pela Comissão, nos Estados-membros que não impõem restrições à delegação dos trabalhos de auditoria, o revisor oficial de contas estrangeiro pode exercer a sua actividade sob a responsabilidade de um revisor oficial de contas do país de acolhimento.

Liberdade de estabelecimento e livre prestação de serviços das empresas de auditoria

- 8.6 A liberdade de estabelecimento pode, antes de mais, ser exercida através da criação de uma filial noutro Estado-membro. Ora, a criação de uma filial por uma empresa de auditoria estrangeira, do mesmo modo que a criação de uma empresa de auditoria por profissionais estrangeiros, torna-se difícil porque as disposições legislativas e regulamentares nacionais limitam directamente a possibilidade, para os revisores oficiais de contas estrangeiros, de estabelecerem uma empresa de auditoria. Como foi sublinhado no estudo realizado para a Comissão em 1996, quase todos os Estados-membros exigem que (mais do que) a maioria da propriedade e/ou (mais do que) a maioria da administração estejam nas mãos de revisores oficiais de contas nacionais. Além disso, nalguns Estados-membros, as únicas formas jurídicas autorizadas são as sociedades em nome colectivo e as empresas individuais, o que limita as possibilidades de separar a gestão e a propriedade nas empresas de auditoria.

- 8.7 Muitos Estados-membros estabeleceram disposições legislativas e regulamentares mais estritas do que as disposições da Oitava Directiva, relativamente à propriedade, gestão e controlo das empresas de auditoria. Em primeiro lugar, em conformidade com a Oitava Directiva, as revisões legais de contas podem ser efectuadas por pessoas singulares e por empresas de auditores que podem ser pessoas colectivas ou outro tipo de empresas ou associações. Em segundo lugar, no que se refere à propriedade e à gestão, a Oitava Directiva apenas requer que a maioria esteja nas mãos de revisores oficiais de contas. No caso da gestão, a maioria tem que pertencer a revisores oficiais de contas nacionais ou a revisores oficiais de contas que tenham fornecido prova de conhecimentos jurídicos suficientes para exercer a revisão legal de contas (nº 1, ponto iii) da alínea b), do artigo 2º). No que se refere à propriedade, a maioria pode pertencer a revisores oficiais de contas de outros Estados-membros (nº 1, ponto ii) da alínea b), do artigo 2º). Alguns Estados-membros exigem que o capital social de uma empresa de auditoria pertença inteiramente a pessoas singulares ou colectivas (pessoas ou empresas) que tenham a habilitação local de revisor oficial de contas. Do mesmo modo, muitos Estados-membros interpretaram o nº 1, ponto ii) da alínea b), do artigo 2º da Oitava Directiva no sentido de que a maioria dos direitos de voto de uma empresa de auditoria deve pertencer a pessoas singulares ou sociedades de revisores de contas que tenham sido aprovadas ao abrigo da legislação do país de acolhimento.
- 8.8 Surgem questões semelhantes quando uma empresa de auditoria pretende criar uma sucursal no país de acolhimento. Neste caso, verifica-se um problema adicional pelo facto de alguns Estados-membros limitarem o número de tipos de sociedade que uma empresa de auditoria pode assumir. Este facto pode ter como consequência que uma empresa de auditoria não nacional que tenha uma forma jurídica não admitida pela legislação do país de acolhimento não possa criar uma sucursal nesse país.
- 8.9 No que se refere à livre prestação de serviços de auditoria transfronteiras, podem surgir os mesmos problemas acima descritos quando uma empresa de auditoria não nacional pretenda efectuar uma revisão legal de contas num país de acolhimento no qual não tem um estabelecimento.

Ações prioritárias e métodos possíveis

- 8.10 Apesar das considerações relativas ao interesse geral subjacentes à de revisão legal de contas, não há razões suficientemente convincentes para que as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento e à livre prestação de serviços não sejam plenamente aplicadas a este sector.

- 8.11 No que se refere às pessoas singulares, a liberdade de estabelecimento (e de prestação de serviços) dos revisores oficiais de contas está já garantida pela Directiva 89/48/CEE. Todavia, subsistem alguns problemas, por exemplo, quando um revisor oficial de contas pretenda conservar a habilitação profissional do país de origem, após ter obtido a do país de acolhimento, ou, no caso em que os campos de actividade da profissão nos Estados-membros de origem e de acolhimento são diferentes. Estes problemas poderiam ser examinados de maneira mais aprofundada no quadro do grupo de coordenadores, criado pela Directiva 89/48/CEE, associando eventualmente aos debates o Comité de Contacto sobre as Directivas Contabilísticas, encarregado da aplicação da Oitava Directiva e em cooperação estreita com as associações profissionais nacionais de revisores oficiais de contas.
- 8.12 Para as empresas dos revisores oficiais de contas que pretendam criar uma filial, a liberdade de estabelecimento continua problemática, porque numerosos Estados-membros adoptaram disposições legislativas e regulamentares que são mais restritivas do que as da Oitava Directiva. Os Estados-membros deveriam ser convidados a revogar as suas disposições que contenham exigências que excedam as previstas na Oitava Directiva. Neste contexto, é necessário clarificar o sentido do artigo 2º da Oitava Directiva, a fim de evitar que o mesmo seja interpretado de forma demasiado restritiva. Esta clarificação deverá realizar-se após consulta do Comité de Contacto sobre as Directivas Contabilísticas. Se os Estados-membros tiverem adoptado disposições nacionais que contenham discriminações em razão da nacionalidade ou restrições ao direito de estabelecimento não justificadas, serão de imediato tomadas medidas para assegurar o cumprimento das disposições do Tratado.
- 8.13 Sem prejuízo da aplicação directa das disposições relevantes do Tratado, no que diz respeito à liberdade de estabelecimento das empresas de auditoria que pretendam criar uma sucursal ou prestar serviços de auditoria transfronteiras, parecem necessárias novas iniciativas, que poderiam ter a forma de uma directiva específica que viria complementar a Directiva 89/48/CEE, como de resto está a ser discutido entre a Comissão e as associações profissionais do sector.

9. CONCLUSÕES

- 9.1 O presente Livro Verde não tem a ambição de tratar exaustivamente a grande quantidade de problemas, por vezes extremamente complexos, que se podem pôr em relação aos diferentes aspectos da função de revisor oficial de contas. As questões abordadas são as que foram consideradas como as mais importantes no contexto do mercado único.
- 9.2 Ao sugerir eventuais prioridades para uma acção futura, foi prestada particular atenção aos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade consagrados no Tratado de Maastricht. Em conformidade com o que é preconizado na Comunicação da Comissão intitulada "Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional", deve ser dada preferência a uma abordagem que permita que uma posição europeia mais coerente seja eficazmente defendida nas instâncias internacionais.
- 9.3 O objectivo principal desta iniciativa é contribuir para uma melhoria geral do nível qualitativo da revisão legal de contas na União Europeia, que beneficiará, em última instância, todas as partes envolvidas na actividade das empresas.
- 9.4 As partes interessadas são convidadas a enviar as suas observações a Karel VAN HULLE - Comissão Europeia - DG XV - D/3 - Informação Financeira - Normas Contabilísticas - 200, rue de la Loi - 1049 Bruxelas - Bélgica - (Endereço Internet KAREL."VAN HULLE"@DG15.CEC.be) - até 20 de Dezembro de 1996.
- 9.5 As observações recebidas antes de 18 de Outubro de 1996 serão tidas em conta para a preparação da Conferência que se realizará em 5 e 6 de Dezembro de 1996, em Bruxelas, sobre esta matéria.

Bibliografia

Beijing, W., Maijor, St., Meuwissen, R. e Van Witteloostuijn, A., **The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union**, Relatório final do estudo, MARC; Março, 1996, Maastricht.

Fédérations des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne**, Fédération des Experts Comptables Européens, Janeiro, 1996, Bruxelas.

Fédérations des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Appendices / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne. Annexes**, Fédération des Experts Comptables Européens, Janeiro, 1996, Bruxelas.

Common Law Team of the Law Commission, **Feasibility Investigation of Joint and Several Liability** (publicado para consulta), 1996, Londres: HMSO.

CNPF AFEP, **Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées (Rapport Vienot)**, Julho, 1995, Paris.

Corporate Governance in Europe, Relatório de um grupo de trabalho do CEPS, Centre for European Policy Studies, Junho, 1995, Bruxelas.

International Federation of Accountants, **IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements**, International Federation of Accountants, 1995, Nova Iorque.

Llewellyn-Smith, E. (Vorsitzender), **Report to the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales of the Working Group on Competitive Pricing**, 1995.

Ebke, W.F. e Struckmeier, D., **The Civil Liability of Corporate Auditors: an International Perspective**. Documento de trabalho, International Bar Association, Novembro, 1994, Londres.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, **Auditor's Liability**. Recomendações do grupo de trabalho criado pelo Institute of Chartered Accountants of Scotland, Novembro, 1994, Edimburgo.

McInnes, W.M. (Hg.), **Auditing into the Twenty-first Century**, Documento de trabalho do Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edimburgo.

Report of the Committee on the **Financial Aspects of Corporate Governance**, a Code of Best Practice (Relatório Cadbury), Burgess Science Press, Dezembro, 1992, Londres.

The Financial Reporting Commission, **Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements**, The Institute of Chartered Accountants of Ireland, Janeiro, 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, S. e Dufour, J.B., **Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study**, The Institute of Chartered Accountants of England and Wales, Junho, 1989, Londres.