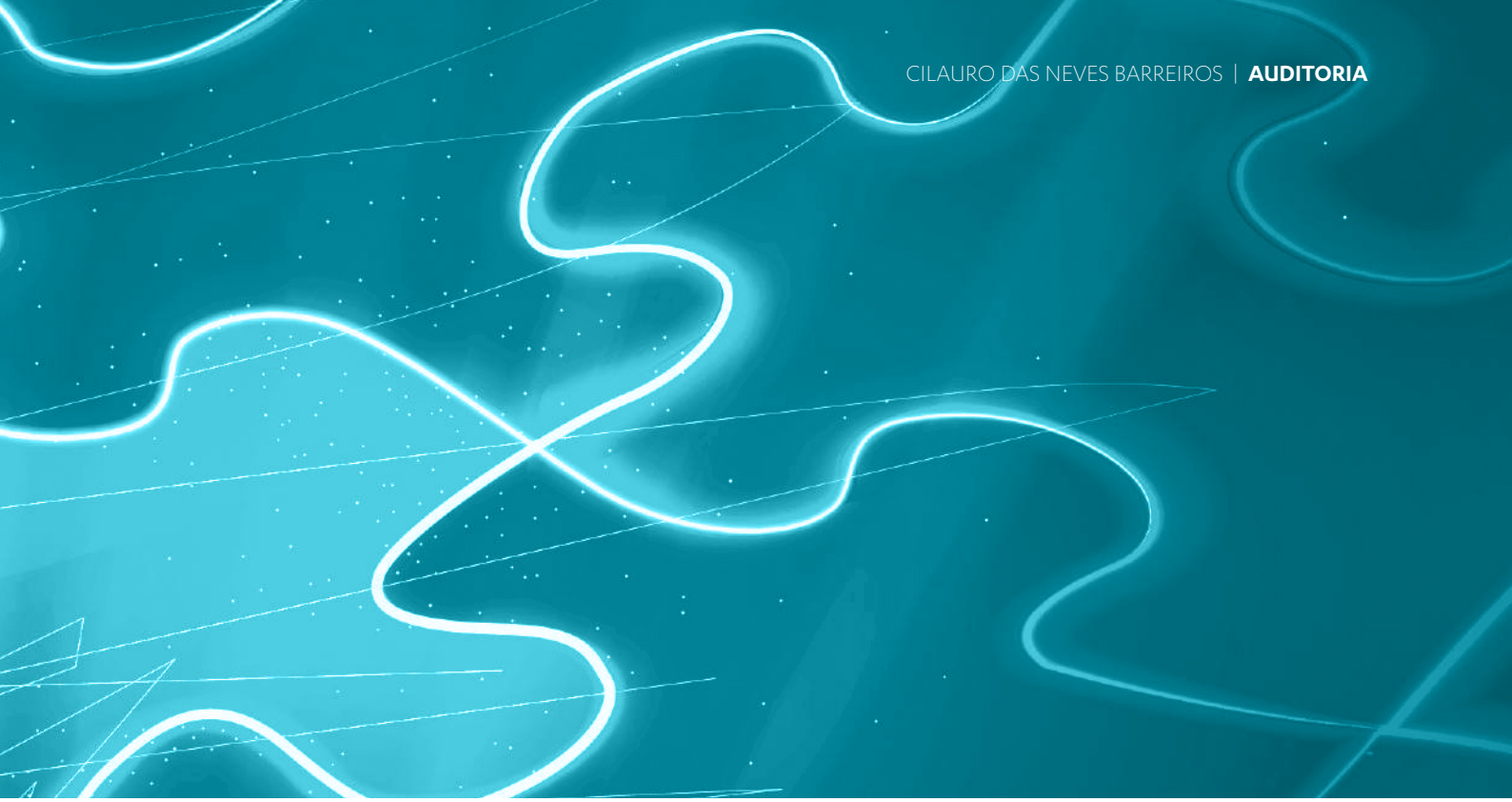


CILAURO DAS NEVES BARREIROS
AUDIT DIRECTOR
CANDIDATO A REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Reflexão sobre as Ameaças que possam ou não existir em termos de Independência de um ROC que seja contratado para a realização de trabalhos de procedimentos acordados a realizar de acordo com a ISRS 4400 (Revista) aplicável a trabalhos de procedimentos acordados nessa mesma Entidade em que é ROC



1. INTRODUÇÃO

A figura do auditor, conforme definida pela ISA 200, abrange o profissional responsável pela condução da auditoria, incluindo o Revisor Oficial de Contas ("ROC") enquanto auditor estatutário. Este desempenha um papel central na credibilização da informação financeira, promovendo a confiança nas DFs das entidades e contribuindo para a estabilidade e transparência do sistema económico. A estrutura normativa que o enquadra, composta pelo Estatuto do ROC, pelo Código de Ética da OROC/IESBA e pelas normas internacionais emitidas pelo IAASB, foi concebida para assegurar a qualidade, o rigor e a independência da auditoria, elementos essenciais para o interesse público.

A independência do auditor constitui um fator determinante para a qualidade da auditoria e, consequentemente, para a confiança dos utilizadores da informação financeira (Al-Kaabi & Ben Mabrouk, 2024). A incorporação de tecnologias digitais e a formação contínua são apontadas como fatores determinantes para o aumento da eficiência dos processos de fiscalização. Outros estudos evidenciam que a qualidade da auditoria depende não apenas de processos técnicos internos, mas também das expetativas das partes interessadas e do enquadramento regulatório (Neri & Russo, 2014).

No seu âmbito de atuação, o ROC pode prestar diversos serviços, desde trabalhos de fiabilidade a serviços relacionados, e as circunstâncias em que atua podem criar ameaças específicas à independência (Código de Ética da OROC, Secção 2 – Estrutura Conceptual).

Neste enquadramento, assume particular relevância a análise dos trabalhos de procedimentos acordados (Agreed-upon procedures - "AUP") previstos na ISRS 4400 Revista ("ISRS 4400 R"), norma internacional sobre serviços relacionados, cuja natureza factual os distingue claramente dos trabalhos de fiabilidade. Quando estes serviços são prestados pelo mesmo ROC que audita a entidade, a sua simultaneidade exige uma avaliação rigorosa das potenciais ameaças à independência, evitando confusões quanto ao alcance do trabalho e garantindo que o ROC mantém a objetividade e a integridade exigidas. Analisamos estas ameaças e as salvaguardas necessárias, clarificando em que circunstâncias os trabalhos de AUP podem coexistir com a auditoria sem comprometer a independência, contribuindo assim para uma reflexão crítica e fundamentada sobre a prática profissional do ROC.

2. O PAPEL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS (ROC)

2.1. Qual o papel do ROC?

O papel do Auditor (ROC) é o de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (ISA 200, parágrafo 3). Para exercer a sua função de interesse público, deve respeitar as normas deontológicas mais exigentes.

Os ROC estão incumbidos por lei de proceder à revisão legal das contas das Entidades de Interesse Público ("EIP") para reforçar o nível de confiança do público. Significa então que o público em geral e instituições confiam na qualidade do trabalho dos ROC, ao contribuir para o funcionamento ordenado dos mercados, melhorando a integridade



e a qualidade das demonstrações financeiras. A Revisão Legal de Contas (RLC) exige conhecimentos suficientes em matérias como o direito das sociedades, o direito fiscal e o direito social. O ROC pratica atos próprios de interesse público, ou seja, funções atribuídas legal e exclusivamente aos próprios (EOROC, artigos 41.º e 42.º). As firmas podem realizar diferentes tipos de trabalhos (ISQM 1 – Guia de Implementação, IAASB, 2022):

a. Auditorias ou revisões de DFs de acordo com as ISA e ISRE;
b. Trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica de acordo com as ISAE (por exemplo: garantia de fiabilidade de relatórios externos abrangentes ou de controlos em organizações de serviço);
c. Trabalhos de serviços relacionados executados (Normas ISRS)

É importante realçar que, apesar de o enquadramento normativo aplicável aos ROC ser robusto, persistem desafios na adaptação às mudanças empresariais e regulatórias. Na atual conjuntura, é de capital importância uma atualização contínua que integre novas tecnologias e responda a exigências emergentes, refletindo o carácter dinâmico do papel do ROC e a necessidade de um quadro flexível, mas rigoroso (Kosonoga & Zieliński, 2024). Sob outra perspetiva, os ROC passaram de "meros guardiões da precisão financeira" para uma função estratégica na promoção da transparência e da responsabilidade organizacional. Esta evolução reflete a integração de novas tecnologias, i.e., a inteligência artificial, o blockchain e a análise de dados, que estão a redefinir os métodos, a independência do ROC e a qualidade do trabalho de auditoria, reforçando a confiança e a credibilidade no sistema financeiro (Yuan & Lu, 2025). Para concluir, os auditores têm um papel central na mitigação dos riscos associados às crises financeiras, evidenciando a sua função na avaliação de riscos e controlos internos. É reforçada a importância dos ROC como garantes da integridade e transparência das DFs, contribuindo para a confiança dos investidores e para a estabilidade do sistema (Sapiri, 2024).

Face à crescente sofisticação dos mercados, torna-se crucial combinar competências técnicas, inovação tecnológica e elevados padrões éticos para assegurar uma atuação eficaz e resiliente.



2.2. Nomeação profissional e aceitação

Antes de aceitar um novo relacionamento, o ROC deve determinar se essa aceitação criará ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, conforme menciona o Código de Ética da OROC (Código de Ética da OROC, Capítulo 3, Secção 2). Podem, por exemplo, ser criadas ameaças à Independência e ao comportamento profissional se houver dúvidas quanto ao envolvimento do cliente (ou a gerência e proprietários) em atividades ilícitas (por exemplo *money laundering)*, comportamento desonesto ou práticas questionáveis de relato financeiro. Por outro lado, cabe ao ROC utilizar o seu juízo profissional para identificar potenciais conflitos de interesses e avaliar as ameaças que estes conflitos colocam aos princípios fundamentais. Nestas circunstâncias, deve então aplicar salvaguardas. Caso não se revelem eficazes, deve recusar ou cessar o trabalho. Em funções de interesse público, certos conflitos são inevitáveis e obrigam à suspensão ou recusa dessas funções. Nas circunstâncias de não ser detetada qualquer ameaça, o relacionamento deve ser reduzido a escrito (Contrato de Prestação de serviços (GAT 4, Modelos de Contratos, ponto 3)). De acordo com o Código do IESBA, ao realizar trabalhos de auditoria e revisão, é exigido que as firmas e o ROC cumpram os princípios fundamentais e sejam independentes (Código de Ética do IESBA, §400.6).

2.3. Os ROC nas Entidades de Interesse Público

As EIP incluem empresas cotadas, bancos, seguradoras, ou outras designadas como de interesse público definidas no Regulamento UE n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014 (art. 3.º), e na Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro (RJSA), que assegura a execução do regulamento no direito português. As EIP são entidades de maior exposição e relevância pública. Estão sujeitas a regras mais exigentes de independência, transparência e rotação dos auditores. O ROC, quando atua em EIP, exerce funções de auditor independente com requisitos reforçados de ética, independência e supervisão (Regulamento (UE) n.º 537/2014, considerandos 22 e 34). Este enquadramento visa garantir a credibilidade da informação financeira e proteger o interesse público.

Nas EIP, para além da revisão legal de contas, o ROC pode prestar serviços relacionados permitidos que não comprometam a sua independência (desde que enquadrados no artigo 5.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014) e sejam compatíveis com o Código de Ética do IESBA e o Código de Ética nacional. A intenção do legislador comunitário foi garantir a independência do auditor, ao evitar que existam situações que possam gerar conflitos de interesse ou ameaças à credibilidade da auditoria (Regulamento (UE) n.º 537/2014, artigo 1.º).

Estão expressamente proibidos, por exemplo, os serviços de contabilidade, controlos internos, serviços fiscais, entre outros. Apesar de as entidades Não-EIP também serem um motor muito importante das economias nacionais, individualmente não têm o mesmo impacto na sociedade como as EIP e, por isso, o Código IESBA adota abordagens diferentes para ambas. Isso torna a definição de uma EIP muito importante, tópico desenvolvido mais adiante.

2.4. Outros trabalhos

Os ROC desempenham outras funções de reconhecido interesse público. Estas responsabilidades incluem auditorias específicas, como as realizadas a projetos financiados por fundos públicos ou auditorias de conformidade e ambientais, bem como intervenções sobre factos patrimoniais relevantes (Vasconcelos, 2019). Num contexto empresarial cada vez mais dinâmico e regulado, estas atividades assumem particular importância, permitindo que os ROC apoiem as organizações na adaptação a novos desafios legais, estratégicos e de mercado. Enquanto parceiros de confiança, os ROC podem oferecer serviços especializados e apoio técnico que auxiliam as empresas e demais entidades no cumprimento das exigências legais, na otimização da gestão e no acesso a incentivos públicos nacionais e europeus.

A prestação de serviços de auditoria e serviços relacionados de qualidade é vital para:

- ✔ Salvaguardar o interesse público;
- ✔ Assegurar o cumprimento das normas profissionais; e
- ✔ Estabelecer e manter a reputação profissional (Guia de aplicação das ISA, IFAC, 2018).

2.5. Outras Responsabilidades e Deveres do ROC

As responsabilidades de um ROC incluem responsabilidades disciplinares, civis e criminais, que são independentes umas das outras (EOROC, artigo 95.º, n.º 2).

A responsabilidade disciplinar envolve a aplicação de sanções pela OROC em caso de infrações às regras profissionais, podendo resultar em multas ou suspensão do exercício da profissão. Por exemplo, relativamente aos deveres de Independência e incompatibilidades específicas, em caso de inobservância "será punida com sanção não inferior à de multa" (Regulamento Disciplinar da OROC, 2024, artigo 17.º, n.º 5).

A responsabilidade civil decorre de danos causados a terceiros no exercício da sua função de interesse público e pode resultar em indemnizações, reparação de danos e outras sanções de natureza civil. Por outro lado, a responsabilidade criminal está relacionada com a prática de crimes (Gonçalves, 2019).

No exercício das funções de interesse público, "respondem também perante as entidades às quais prestam serviços ou perante terceiros". Para além dos deveres gerais que lhes são exigidos, os ROC estão sujeitos a deveres reforçados, com especial incidência quando auditam entidades de interesse público, decorrentes das últimas revisões ao sistema de supervisão da auditoria (RJSA). Essas obrigações incluem o relatório de transparência, verificação da nomeação e rotação do auditor e regras específicas sobre honorários e serviços não-auditoria. Envolvem também normas acrescidas de independência e a análise das respetivas ameaças. Adicionalmente, têm deveres de comunicação ao órgão de fiscalização e às autoridades competentes, incluindo a comunicação de irregularidades.

3. ISRS 4400 REVISTA – PROCEDIMENTOS ACORDADOS

3.1. Enquadramento

A ISRS 4400 Revista ("ISRS 4400 R") é a norma internacional emitida pelo IAASB que regula os trabalhos de procedimentos acordados ou Agreed-upon Procedures ("AUP"), nos quais o auditor executa procedimentos previamente definidos entre as partes e não expressa qualquer opinião ou conclusão. O trabalho de AUP não é uma auditoria, revisão ou outro trabalho de garantia de fiabilidade e, portanto, não envolve a obtenção de prova com o objetivo de expressar uma opinião ou uma conclusão de garantia. O objetivo de um trabalho de procedimentos acordados é o de o auditor efetuar procedimentos que acordou com a entidade e/ou quaisquer terceiros apropriados e



de relatar sobre resultados factuais. Antes de aceitar ou prosseguir um trabalho de AUP, o profissional deve compreender claramente a sua finalidade. Caso entenda que existam factos ou circunstâncias que indiquem que os procedimentos solicitados não são apropriados para atingir o objetivo definido, o trabalho não deve ser aceite (ISRS 4400 R, §21). Embora a ISRS 4400 R não exija per si a independência, a firma e o ROC devem cumprir o sistema de gestão da qualidade da ISQM 1, garantindo que os trabalhos de AUP são executados com rigor, consistência e controlo de qualidade adequados. A versão inicial da ISRS 4400 foi emitida pelo IAASB há cerca de 25 anos. Com as mudanças significativas que ocorreram nos negócios, a norma sofreu uma revisão em 2020 e a entrada em vigor foi a partir de 1 de janeiro de 2022. O seu enquadramento atual enfatiza a independência, ética, qualidade e maior rigor na descrição e execução de procedimentos (ISRS 4400 R, Basis for Conclusions, §11).

3.2. Alterações à norma ISRS 4400

Com a nova revisão, o IAASB esclarece em que circunstâncias o profissional é obrigado a cumprir os requisitos de independência e declarar que cumpre esses requisitos nos termos do acordo inicial e no Relatório de AUP, com o intuito de melhorar a transparência. Estas e outras alterações surgiram com base nos comentários que o IAASB recebeu do *Exposure Draft*, no qual:

- Na anterior versão, a Independência não era um requisito obrigatório. Quando relevante, havia a obrigatoriedade de incluir uma declaração no Relatório dos resultados factuais de que o ROC não é independente da entidade (ISRS 4400, versão anterior, §7 e §18(f)), o que poderia causar confusão aos utilizadores.
- Deve ser incluída uma declaração no relatório a indicar que, para efeitos dos termos do trabalho, "não há requisitos de independência que o profissional seja obrigado a cumprir", ou, se existir essa obrigação ou tenha sido acordado o seu cumprimento, uma declaração confirmando que os requisitos de independência aplicáveis foram observados.
- O IAASB clarificou o conceito e a aplicação do julgamento profissional em trabalhos de AUP.
- Uso do trabalho de um especialista na área:
  - A norma revista ISRS 4400 R introduz que o profissional pode utilizar o trabalho de um especialista, quando tal for necessário, para executar os procedimentos acordados (IAASB, 2020, Fact Sheet da ISRS 4400 R).

3.3. Limitações do trabalho de Procedimentos Acordados

A ISRS 4400 Revista apresenta limitações relevantes que provêm da própria natureza dos AUP.

i. O facto de não oferecer segurança, nem razoável, nem limitada, encurta o valor interpretativo do relatório. A responsabilidade pela definição dos procedimentos pertence às partes acordantes, o que pode resultar em procedimentos insuficientes para outros utilizadores não envolvidos no acordo. Não existe, igualmente, obrigação do auditor de aferir a adequação dos procedimentos para o objetivo pretendido.

ii. Outra limitação é que o relatório não pode ser generalizado para além dos destinatários identificados. O trabalho está sujeito a riscos associados ao fornecimento de informação incompleta pela entidade.

iii. A ISRS 4400 Revista também não se destina a detetar fraude ou irregularidades, embora estas possam ser identificadas durante o trabalho.

iv. Por fim, não confere base para julgamento profissional amplo, dado que a natureza do trabalho é puramente factual.

v. A independência do ROC pode ser ameaçada quando as partes interessadas confundem um trabalho factual (AUP) com um trabalho de fiabilidade (auditoria ou revisão).

Quando um ROC realiza um trabalho AUP ao abrigo da ISRS 4400 (Revista), não fornece fiabilidade, ou seja, não emite uma opinião nem conclusões formais, e não assume responsabilidade sobre a adequação dos procedimentos. Limita-se apenas a executar procedimentos objetivos acordados anteriormente e relatar factos encontrados, sem qualquer interpretação. No entanto, se as partes envolvidas (por exemplo: a administração, investidores, bancos ou até o público) pensarem erradamente que o ROC está a emitir uma opinião ou uma forma de garantia, então pode surgir a perceção de que o ROC tem mais responsabilidade (e mais envolvimento) do que realmente teve. E essa perceção pode sugerir dependência, ou falsa confiança, ou pressão indevida sobre o ROC para que o trabalho "pareça" um trabalho de auditoria/garantia. Esta situação pode constituir uma ameaça à independência.

Assim, se um utilizador do trabalho de AUP interpretar o trabalho como de fiabilidade, existe o risco de:

- expetativas indevidas
- ameaça ao cumprimento dos requisitos éticos
- ameaça ao princípio ético da objetividade

3.4. Exemplo

Os procedimentos acordados podem dar segurança a terceiros sobre a conformidade de uma entidade, mas exigem cautela devido ao maior risco associado ao interesse desses utilizadores. Assim, o profissional pode optar por um âmbito estritamente enquadrado na ISRS 4400 R, evitando opiniões subjetivas, e deve definir claramente os termos de

utilização do relatório por terceiros. Para melhor entendimento, de seguida incluímos dois exemplos de AUP:

#	Requisitos	Assunto	AUP
1	Contrato de licença de utilização de marca	Royalties a pagar	"Integridade e precisão das vendas registadas sob licença. Precisão aritmética dos cálculos de royalties."
2	Condições de Incentivos	Incentivos e Subsídios	"Comprovação dos custos elegíveis com documentação de apoio, incluindo registos de folha de pagamento. Precisão aritmética dos cálculos."

Fonte: *Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2019).*

Os trabalhos de AUP podem ser úteis para terceiros que procuram conforto adicional, mas é essencial clarificar desde o início que o trabalho não envolve fiabilidade, mas sim apenas "procedimentos acordados", mesmo que o termo "auditoria" continue a ser usado por conveniência por muitos utilizadores. Em contextos como avaliações para aquisições, financiamentos ou concessão de subsídios, os trabalhos de AUP podem apoiar análises específicas. Contudo, este alcance mais reduzido pode ser insuficiente quando o risco da decisão é elevado. O profissional deve avaliar se o tipo de trabalho é adequado, considerando o uso pretendido do relatório, o grau de experiência e competência dos utilizadores e o nível de risco associado (ICAEW, 2019).

4. A INDEPENDÊNCIA DO ROC

4.1. Enquadramento e Estrutura Conceptual

Uma organização interna adequada da firma deverá ajudar a prevenir eventuais ameaças à sua independência. O ROC não deverá ter qualquer atuação suscetível de comprometer a objetividade e a independência (Diretiva 2014/56/UE, considerando 10). É um dos pilares essenciais na atividade do ROC, constituindo uma exigência ética e legal que visa salvaguardar o interesse público e garantir a credibilidade da informação financeira. O Código de Ética do IESBA, adotado pela OROC (através do Código de Ética da OROC), define a independência como a combinação de (Código de Ética do IESBA, §400.5 e §120.15 A1):

i. Independência da mente: capacidade do auditor de atuar com integridade e objetividade, mantendo o ceticismo profissional. Não deixar que a sua opinião seja afetada por influências indevidas.

ii. Independência na aparência: evitar factos e circunstâncias que comprometam a objetividade, integridade ou o ceticismo profissional.

Tendo em consideração estas duas premissas, o ROC deve "não só ser independente, como também parecer independente". A independência está enquadrada dentro da Estrutura Conceptual. As circunstâncias em que os auditores atuam podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios fundamentais. Seguir a Estrutura Conceptual ajuda o ROC a cumprir os requisitos éticos do Código e a satisfazer a sua responsabilidade de agir no interesse público.

Esta Estrutura Conceptual é baseada na identificação, avaliação e tratamento das ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, garantindo que qualquer ameaça à integridade, objetividade ou independência é eliminada ou é reduzida a um nível aceitável. Exige julgamento profissional e considera as circunstâncias específicas de cada trabalho. Por outro lado, existe outra abordagem baseada numa lista rígida de proibições (serviços proibidos), que é, contudo, desencorajada, uma vez que concluir que um serviço é permitido apenas porque não é especificamente proibido pelo Código IESBA (Código de Ética do IESBA, §120.1), pode trazer consequências nefastas.

4.2. Princípios éticos fundamentais, ameaças e salvaguardas

Existem cinco princípios éticos fundamentais que constituem a base da primeira abordagem referida no parágrafo anterior e o profissional deve cumprir cada um deles. No âmbito da independência, o ROC deve avaliar as ameaças ao cumprimento dos princípios: interesse pessoal, auto-revisão, representação, familiaridade e intimidação. Cada ameaça pode



> ***"Tendo em consideração estas duas premissas, o ROC deve "não só ser independente, como também parecer independente. "***

comprometer a objetividade do auditor, pelo que devem ser implementadas salvaguardas adequadas, como por exemplo a rotação de equipas. O Código da OROC reforça que as salvaguardas devem ser suficientes para reduzir a ameaça "a um nível aceitável" e podem ser criadas pela profissão, legislação ou regulação e estabelecidas em contexto de trabalho. É importante que se mantenha o registo de todas as ameaças à sua independência e das salvaguardas aplicadas para atenuar essas ameaças. Além disso, se, após a aplicação de salvaguardas, as ameaças à independência do ROC forem demasiado significativas, este deverá renunciar ao mandato ou abster-se do trabalho.

4.3. Honorários

No exercício das funções de ROC, os honorários não podem colocar em causa a sua independência e a qualidade do seu trabalho, não podendo depender de serviços adicionais prestados à entidade auditada (EOROC, artigo 59.º). Pode surgir uma ameaça de interesse pessoal sempre que a independência do ROC possa ser afetada por fatores financeiros ou por conflitos pessoais, como por exemplo nas situações em que haja uma dependência excessiva dos honorários provenientes da RLC ou de outros serviços prestados (EOROC, artigo 71.º, n.º 11, alínea b). Em caso de EIP, os honorários de serviços distintos da auditoria prestados não podem ultrapassar 70% da média dos honorários de auditoria recebidos nos últimos três anos. Quando os honorários de uma EIP excedem 15% dos honorários totais do ROC ou SROC (últimos três exercícios), a CMVM e o Órgão de Fiscalização devem ser informados, indicando também as medidas adotadas para salvaguardar a independência. Importa também referir que configura uma ameaça de auto-revisão ou intimidação quando os honorários provenientes de um único cliente representam uma parcela muito significativa do rendimento de um ROC ou escritório da firma (Regulamento (UE) n.º 537/2014, artigo 4.º, n.ºs 2 e 3; EOROC, artigo 77.º, n.ºs 2 e 6; Código de Ética da OROC, Capítulo 4, Secção 10).

4.4. A Independência do ROC em trabalhos de Procedimentos Acordados

As "Normas Internacionais de Independência" estão inseridas no Código de Ética do IESBA nas partes 4A e 4B, nas secções numeradas 400–999. O Código do IESBA não exige independência para trabalhos de AUP. Contudo, podem existir obrigações de independência impostas por legislação, códigos





de ética nacionais, normas profissionais ou pelas condições do próprio contrato (ISRS 4400 R, §A15). Assim, o auditor deve cumprir todos os requisitos éticos relevantes do Código do IESBA, excetuando a independência.

A ISRS 4400 R estabelece que o profissional responsável por um trabalho de AUP deve cumprir os requisitos éticos relevantes, que incluem o Código de Ética do IESBA e Códigos nacionais (mais restritivos). O Código do IESBA exige a observância dos princípios fundamentais, com particular enfoque para a objetividade. Ou seja, no mínimo é exigido que o profissional seja objetivo ao realizar trabalhos de AUP, não comprometendo o seu juízo devido a enviesamentos, conflitos de interesse ou influência indevida. Tendo em consideração o acima referido e ainda que não seja um trabalho de fiabilidade, o trabalho de AUP requer uma atuação eticamente robusta. A correta distinção (por parte dos utilizadores) entre trabalho de AUP e trabalho de fiabilidade é, portanto, fundamental para proteger a independência do ROC e preservar a integridade e objetivo do trabalho. A norma ISRS 4400 R reconhece que não existe uma precondição automática de independência para todos os AUP. Embora a norma não imponha como precondição que o profissional seja independente, admite que as partes acordantes decidam que os requisitos de independência do Código IESBA sejam aplicáveis para aquele trabalho específico (ForvisMazars, 2022).

O Código IESBA não diz taxativamente que "todos os profissionais que realizem trabalhos de procedimentos acordados devem ser independentes", condição que está normalmente vinculada a trabalhos de fiabilidade, auditoria ou revisão. A própria distinção normativa implica que os trabalhos de AUP são um tipo diferente de serviço, i.e., o relatório expressa uma conclusão factual e não uma opinião e, portanto, não se trata de um trabalho de garantia de fiabilidade no seu sentido mais técnico (ICAEW, 2019). A ISRS 4400 R classifica os trabalhos AUP como serviços não relacionados com auditoria (Non-Assurance Services - "NAS"), uma vez que o auditor não fornece qualquer tipo de garantia, mas apenas relata constatações factuais. Por conseguinte, o trabalho de AUP não se encontra abrangido pelas disposições de independência da Parte 4A do Código de Ética do IESBA, que são aplicáveis exclusivamente a trabalhos de auditoria e de revisão limitada (Código de Ética do IESBA, §400.2). O trabalho de AUP não é considerado um "serviço proibido" nos termos do Código do IESBA. A Secção 600 do Código, frequentemente confundida como impondo independência para todos os NAS, aplica-se apenas aos serviços NAS prestados a um cliente de auditoria



(Código de Ética do IESBA, §600.3). Assim, o requisito de "manter a independência" presente no §600.1 do Código IESBA deve ser interpretado como a obrigação de preservar a independência já requerida pela auditoria enquanto ROC da entidade, e não como a imposição de independência relativa ao trabalho de AUP. A independência decorre do facto de a firma já ser auditora da entidade (firma de auditoria que é representada pelo ROC), não do AUP em si.

O auditor deve apenas cumprir os princípios fundamentais éticos das Partes 1 e 2 estabelecidos no Código (integridade, objetividade, competência profissional, confidencialidade e comportamento profissional). A independência não é um requisito do AUP, mas sim uma condição já vinda anteriormente enquanto ROC, que deve ser preservada para garantir a independência do trabalho de auditoria. O Código do IESBA não exige independência para trabalhos de AUP, mas sim que quando o trabalho AUP é prestado ao mesmo cliente de auditoria, a firma deve manter a independência já exigida pela auditoria (sendo ROC) e assegurar que o trabalho de AUP não compromete essa independência. Esta distinção é essencial para evitar interpretações incorretas e garantir conformidade ética adequada no contexto dos trabalhos de AUP a realizar de acordo com a ISRS 4400 R. Um trabalho de acordo com a ISRS 4400 R está explicitamente fora da categoria de "serviço de fiabilidade ou garantia" e também fora da categoria de NAS proibidos (Regulamento (UE) n.º 537/2014, artigo 5.º; Código de Ética da OROC, Capítulo 4, Secção 9). Porquê? É um trabalho de *fact-findings*:

- Não envolve julgamento profissional;
- Não envolve preparação, implementação ou aconselhamento;
- Não envolve recomendação de decisões;
- Não cria auto-revisão (o auditor apenas descreve factos);
- Não produz "assurance", nem uma opinião;
- Nada impede, contudo, que o resultado desses procedimentos possa vir a ser utilizado em auditoria.

4.5. Exemplo

De seguida, vamos abordar um exemplo de relatório de Procedimentos acordados, assumindo neste caso que é preparado pelo ROC da entidade, de acordo com a ISRS 4400 R, relacionado com Sistema de Incentivos "Agendas para a Inovação Empresarial" (financiado pelo PRR) (modelo de Relatório AUP ISRS 4400, disponível no site da OROC). Este relatório ISRS 4400 R típico para o PRR envolve, entre outros:

- ✔ inspeção documental
- ✔ confirmação de pagamentos
- ✔ reconciliações
- ✔ verificação de critérios de elegibilidade
- ✔ relato descritivo dos factos observados

Isto não ativa as proibições do Código Ética IESBA/OROC, nem o Regulamento UE 537/2014 para EIP, que também permite estes serviços, desde que:

- seja demonstrado que não há ameaça de independência que não seja mitigável (através de salvaguardas);
- haja aprovação prévia pelo órgão de fiscalização;
- a remuneração dos honorários seja transparente;
- o profissional apenas execute procedimentos factuais.

Vamos então exemplificar a atuação do ROC em:

i. Trabalhos de AUP (ISRS 4400 R): "Inspecionei 10 faturas e encontrei estas diferenças.";

ii. Trabalhos de garantia de fiabilidade: "As faturas são verdadeiras e fiáveis." (O ROC não pode afirmar isto num trabalho de AUP).

Caso a entidade ou os utilizadores tratem o I. como se fosse o II., então estariam a interpretar o trabalho de AUP como mais abrangente do que é, bem como a atribuir ao

ROC responsabilidades que não tem. Estariam a pressionar o ROC para assumir uma posição que não faz parte da ISRS 4400 R. Isto pode afetar a independência de pensamento e a independência aparente.

Quando o utilizador de um AUP assume que o ROC está a "validar, certificar" ou a "garantir" informação, pode pressioná-lo a assumir interpretações que competem a trabalhos de fiabilidade, criando ameaça de intimidação e ameaça de representação. Além disso, há um certo risco de confusão entre:

a. trabalhos de garantia de fiabilidade (ISA, ISAE);
b. trabalhos sem garantia de fiabilidade (ISRS 4400).

Tendo em consideração os pontos acima, o Código exige que o ROC comunique claramente a natureza do trabalho, por forma a proteger a sua independência e evitar interpretações incorretas.

Neste exercício de reflexão, podemos concluir que podem existir ameaças à independência quando o ROC já é auditor da entidade, uma vez que:

- cria pressão sobre o ROC
- cria expetativas que excedem o âmbito da norma
- compromete a perceção pública da sua objetividade.

Por outro lado, ainda neste exemplo podemos utilizar argumentos para defender "ausência de ameaça":

1. O trabalho PRR envolve apenas verificações factuais;
2. O relatório destina-se apenas ao organismo gestor do PRR e não é utilizado na auditoria;
3. As salvaguardas implementadas são suficientes para eliminar riscos significativos.

Uma vez aplicadas salvaguardas e sendo estas documentadas e eficazes, o Código de Ética considera que a ameaça é reduzida a nível aceitável, não existindo conflito de interesses.

5. AMEAÇAS À INDEPENDÊNCIA DO ROC EM TRABALHOS DE PROCEDIMENTOS ACORDADOS (ISRS 4400 R)

5.1. Conflito de Interesses vs Ausência de ameaça à Independência do ROC

A independência do ROC assenta na capacidade de tomar decisões objetivas e livres de influências indevidas, quer na aparência, quer no pensamento (Código de Ética da OROC, Capítulo 4, Secção 1). Existem relações profissionais que podem configurar conflito de interesses ou uma ameaça à independência. A fronteira entre uma situação que representa risco e outra que permanece eticamente aceitável depende de três elementos fundamentais:

1. a natureza do serviço,
2. o grau de julgamento profissional envolvido,
3. as salvaguardas implementadas pelo ROC.

Por outro lado, pode-se defender que não se verifica nenhuma ameaça em termos de independência do ROC enquanto auditor da entidade, utilizando apenas argumentos que fazem parte da ISRS 4400 R, dos Códigos de Ética IESBA/OROC, e outros já mencionados no presente trabalho:

- o serviço prestado é puramente factual, sem qualquer margem de julgamento (ISRS 4400 R, §30);
- o trabalho não é concebido para suportar a opinião de auditoria do próprio ROC;
- existem salvaguardas eficazes que reduzem o risco a um nível aceitável;
- a natureza da relação profissional criada não cria qualquer dependência económica, emocional ou hierárquica;
- a responsabilidade final por decisões pertence integralmente à administração da entidade.

> ***"...a fronteira referida acima não depende unicamente do facto de o ROC prestar diversos serviços à mesma entidade, mas sim do grau de influência que esses serviços podem ter sobre o seu juízo profissional. "***

Assim, a fronteira referida acima não depende unicamente do facto de o ROC prestar diversos serviços à mesma entidade, mas sim do grau de influência que esses serviços podem ter sobre o seu juízo profissional. Realizar um trabalho de AUP (de acordo com a ISRS 4400 R) tende a gerar menos riscos, uma vez que os procedimentos são definidos pelas partes e não há emissão de opinião. Em contraponto, serviços que envolvem aconselhamento, julgamento profissional ou validação de decisões da entidade tendem a aproximar-se perigosamente da linha do conflito de interesses. A chave reside na aplicação rigorosa das salvaguardas, na transparência com todas as partes envolvidas e na

avaliação constante do ROC sobre se a sua independência, na substância e na aparência, se mantém intacta. Só assim se pode afirmar que um serviço adicional não cria nenhuma ameaça relevante à independência.

5.2. Exemplos

Para um melhor entendimento, apresentamos abaixo três situações-tipo (Quadro 1) em trabalhos de AUP (de acordo com a ISRS 4400 R) e a sua respetiva análise das Ameaças à Independência. Cada exemplo inclui:

- Ameaças identificadas: (auto-revisão, interesse próprio, familiaridade, representação, intimidação);
- Existe ameaça? Sim. Então apresentam-se pelo menos três argumentos em como existe ameaça;
- Existe ameaça? Não. Então apresentam-se pelo menos três argumentos em como não existe ameaça;
- Comentários adicionais sobre a ameaça à Independência do ROC que audita a mesma entidade.

A auto-revisão é uma ameaça bastante frequente, quando o ROC tenta usar resultados do AUP como evidência da auditoria. De seguida, aparece o interesse próprio, sobretudo em contextos com dependência económica ou pressão comercial. A representação torna-se crítica em AUP (ISRS 4400 R) usados perante bancos, compradores/vendedores ou reguladores. A familiaridade aumenta com contactos continuados com equipas da entidade. A independência é exigida quando o relatório AUP for utilizado por terceiros (não apenas pela entidade).

Quadro 1: Ameaças à Independência do ROC enquanto realiza trabalhos de AUP (fonte: sistematização própria, com base na experiência profissional adquirida e nos normativos aplicáveis):

#	AUP executado (ISRS 4400 R)	Ameaças Identificadas	Descrição ameaças	Existe Ameaça? Sim	Existe Ameaça? Não	Comentários
1	Cumprimento de covenants bancários (Ex: Rácios de liquidez ou de endividamento)	Interesse próprio Representação Intimidação	"Dependência económica; pressão para resultados favoráveis." "Risco de parecer estar "do lado" da entidade perante o banco." Pressão para evitar incumprimentos	O cliente tem peso económico relevante. Há pressão da administração. O cálculo envolve juízo profissional (ex.: normalizações de EBITDA).	Os procedimentos são definidos pelo banco A firma não depende financeiramente da entidade O relatório é puramente factual	Caso exista dependência financeira da firma (ex: honorários), o risco torna-se elevado
2	Contagens físicas de AFTs / Inventários numa determinada data (Ex: Para apoio a um processo de fusão ou venda parcial do negócio)	Auto-revisão Familiaridade Perceção externa	Resultados usados na auditoria anual. Equipas que realizam contagens são as mesmas da auditoria estatutária, ano após ano	"O ROC pretende usar o AUP como prova de auditoria." A mesma equipa faz AUP e auditoria. AFTs é material para as DFs	Os resultados não são usados na auditoria. Há equipas independentes e revisão externa. Procedimentos são puramente de observação e objetivos	São necessárias salvaguardas fortes
3	Procedimentos sobre cálculo de royalties ou franchising	Interesse próprio Auto-revisão Representação	"Relação económica longa com a entidade." Relação com auditoria estatutária futura Risco de parecer defender posição em litígios contratuais.	Há disputa ativa com o franchisado/ cliente. "Os cálculos exigem julgamentos sobre bases de valorização." A Entidade vai utilizar o relatório para negociação	O trabalho é estritamente factual. Não existe litígio ou julgamento. Existe equipa separada.	Caso o relatório de AUP seja usado para disputas comerciais, poderá passar a existir ameaça.

As salvaguardas (Quadro 2) desempenham um papel essencial para a mitigação das ameaças à independência do ROC em AUP, sobretudo quando estes são realizados na mesma entidade em que exerce funções de ROC. Abaixo, elencamos exemplos de medidas para as 3 situações mencionadas no Quadro 1, onde se destacam a separação de equipas, a limitação dos honorários ou a redução a escrito dos procedimentos e a transparência quanto à independência.

Quadro 2: Salvaguardas (fonte: sistematização própria)

			Salvaguardas					
			Em contexto de trabalho				Criadas pela profissão, legislação ou regulação	
#	AUP executado (ISRS 4400 R)	Destinatário	Redução do âmbito do trabalho	Revisão adicional	Equipa	Utilizadores - Restrições de Uso e Distribuição	Exposição a fees	Comunicações com o Órgão de Fiscalização e CMVM
1	Cumprimento de covenants bancários	Terceiros (Ex: Entidades Bancárias ou reguladores)	Instruções do trabalho a realizar definidas pelo destinatário Definido e reduzido a escrito antes do início do trabalho	Incluir o envolvimento de: i) um sócio adicional ii) um especialista	Segregação de Equipas (Ex: Equipa que realizou o trabalho de AUP é diferente da equipa de Auditoria)	Incluído no Relatório os nomes do destinários e a restrição de uso	Dependência económica: limite de 15% dos honorários para EIP (3 últimos exercícios) Serviços NAS: limite de 70% dos honorários EIP (últimos 3 anos)	Se EIP, obrigatório comunicação e aprovação por parte do Órgão de Fiscalização Se o limite for ultrapassado, existe a obrigação de comunicação à CMVM
2	Contagens físicas de AFTs / Inventários	Interno (Ex: cliente de Auditoria)						
3	Procedimentos sobre cálculo de royalties ou franchising	Terceiros (Ex: Outras entidades externas)						

6. CONCLUSÃO

Exigem-se ao ROC os mais elevados padrões éticos e de comportamento. A reflexão profissional visa assegurar que os princípios do auditor se mantêm coerentes com a sua atuação (Costa, 2020).

Face ao trabalho desenvolvido, é de enfatizar que a independência do ROC continua a ser um elemento estruturante da credibilidade financeira, exigindo uma avaliação ponderada de todas as circunstâncias em que o auditor estatutário presta serviços adicionais à entidade auditada. No caso dos trabalhos de procedimentos acordados (AUP), a sua natureza factual e a ausência de fiabilidade permitem, em muitos contextos, reduzir significativamente as ameaças à independência, desde que sejam implementadas salvaguardas adequadas e rigorosas.

Os riscos identificados, nomeadamente:

i. Confusão com trabalhos de fiabilidade,
ii. Potenciais ameaças de auto-revisão ou pressões externas

podem ser mitigados através de:

a. Comunicação clara,
b. Delimitação precisa dos procedimentos,
c. Restrição de destinatários,
d. Documentação robusta e, quando necessário,
e. Separação de equipas.

Os exemplos desenvolvidos demonstram que, aplicadas estas salvaguardas, a independência do ROC pode ser inteiramente preservada mesmo quando este acumula funções de auditor e prestador de AUP.

A prestação de trabalho de AUP não constitui, por si só, uma ameaça à independência do ROC, desde que este atue dentro dos limites normativos e éticos definidos e mantenha uma postura de objetividade, rigor e transparência. A independência deve ser entendida como um princípio orientador que permite equilibrar utilidade dos serviços e a proteção do interesse público, reforçando simultaneamente a qualidade da auditoria e a confiança dos utilizadores da informação financeira.

7. BIBLIOGRAFIA

Obras e Artigos

Al-Kaabi, H., & Ben Mabrouk, H. (2024). The Role of the Auditor Based on The International Auditing Standard 260 Framework In Achieving Independence And Its Impact On The Audit Quality. Pakistan Journal of Life and Social Sciences, 22(2). https://doi.org/10.57239/pjlss-2024-22.2.00275

Costa, Gabriel (2020). A tomada de decisão ética dos profissionais de auditoria externa: uma abordagem do modelo interacionista de Trevino. Tese de Mestrado (Universidade do Minho)

ForvisMazars (2022): The new agreed-upon procedure standard (ISRS 4400 (revised)); disponível no site: https://www.forvismazars.com/za/en/services/audit-assurance/financial-reporting/the-new-agreed-upon-procedure-standard

Gonçalves, J. L. D. (2019) - A responsabilidade civil do auditor/revisor oficial de contas perante investidores da sociedade auditada

IAASB (2018) ISRS 4400 - anterior versão (não revista)

IAASB (2020) Introduction to ISRS 4400 (Revised) Agreed-Upon Procedures Engagements; Fact sheet

IAASB (2020), International Standard on Related Services 4400 (Revised) Agreed-Upon Procedures Engagements; Basis for Conclusions prepared by the Staff of the IAASB

IAASB (2020), International Standard on Related Services 4400 (Revised); Agreed-Upon Procedures Engagements; Final Pronouncement

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW, 2019, Agreed-upon procedures, disponível no site: https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/what-can-assurance-cover/unaudited-financial-statements/agreed-upon-procedures

Kosonoga, J., & Zielinski, M. J. (2024). The Role of the Polish Agency for Audit Oversight and Common Courts in Disciplinary Proceedings Against Statutory Auditors: De Lege Lata and De Lege Ferenda Remarks. Ius Novum. https://doi.org/10.2478/in-2024-0015

Modelo Relatório AUP ISRS 4400; disponível em: https://www.oroc.pt/uploads/circulares/2023/RelatorioISRS4400.docx

Neri, L., & Russo, A. (2014). A framework for audit quality: critical analysis. Business Management Review, 3, 25-30. https://gala.gre.ac.uk/id/eprint/14798/

Sapiri, M. (2024). A Qualitative Analysis on the Role of Auditors in Preventing Financial Crises. Golden Ratio Of Auditing Research. https://doi.org/10.52970/grar.v4i2.393

Vasconcelos, M. P. F. (2019). Os Deveres e as Responsabilidades dos Revisores Oficiais de Contas (Tese de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa)

Yuan, Y., & Lu, N. (2025). The Evolving Role of Auditors in Enhancing Corporate Transparency and Accountability in the Digital Age. International Journal of Global Economics and Management, 7(1), 170-175. https://doi.org/10.62051/ijgem.v7n1.20. ❖

CÓDIGOS, LEGISLAÇÃO, MANUAIS

- Código de Ética IESBA (2024)
- Código de Ética OROC
- Diretiva 2014/56/EU, de 16 de abril de 2014
- Estatutos OROC
- GAT 4 (2016)
- Guia de aplicação das ISA – conceitos fundamentais e orientação prática (IFAC, 2018 – republicado pela OROC)
- IAASB (2018), Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
- IAASB. (2022). ISQM 1 - Guia de Implementação (IFAC, 2022 – republicado pela OROC)
- Regulamento (UE) n.º 537/2014

ABREVIATURAS E SIGLAS:

AUP – Agreed-upon procedures ou Procedimentos acordados
Art. º– Artigo
DFs – Demonstrações Financeiras
EIP – Entidades de Interesse Público
EOROC – Estatutos dos Revisores Oficiais de Contas
IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC – International Federation of Accountants
ISA – International Standard on Auditing
ISAE – International Standard on Assurance Engagements
ISQM – International Standard on Quality Management
ISRE – International Standards on Review Engagements
ISRS – International Standard on Related Services 4400
ISRS 4400 R – International Standard on Related Services 4400 Revised
n.º – número
NAS – Non-Assurance Services (serviços não relacionados com auditoria)
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PRR – Plano de Recuperação e Resiliência
RJSA – Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria
RLC – Revisão Legal de Contas
ROC – Revisor Oficial de Contas