

**ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS:
HISTÓRIA, ESTATUTO E CÓDIGO DE ÉTICA DA PROFISSÃO**

Andreia Moniz de Carvalho
(ISCAC | Coimbra *Business School*)

Carla Graça Lima
(ISCAC | Coimbra *Business School*)

Miguel Gonçalves
(ISCAC | Coimbra *Business School*)

Palavras-chave: História; Estatuto; Código de Ética; Homenagem; Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Key-words: History; Statute; Ethical Code; Tribute; Institute of Statutory Auditors.

Palabras clave: Historia; Estatuto; Código de Ética; Honor; Orden de los Auditores de Cuentas.

Categoria de submissão: Convocatória para estudantes universitários

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS: HISTÓRIA, ESTATUTO E CÓDIGO DE ÉTICA DA PROFISSÃO

Resumo

O presente artigo destina-se aos leitores que pretendam aprofundar conhecimentos sobre os Revisores Oficiais de Contas e compreender melhor o seu papel e a sua forma de atuação na sociedade atual. Tendo por base uma revisão de literatura, tencionou-se apresentar e desenvolver a consolidação de três aspetos fundamentais para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que são eles: a História, o Estatuto e o Código de Ética da profissão. Além disso, procurou-se ainda realçar e homenagear o contributo dado por alguns dos autores mais conhecidos no âmbito da auditoria sem, contudo, pretender-se desprestigiar as restantes notáveis individualidades não referidas neste *paper*.

Palavras-chave: História; Estatuto; Código de Ética; Homenagem; Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Abstract

The present article is intended for readers who pretend to know more about the Institute of Statutory Auditors and want to better understand their role and their way of acting in society. Based on a literature review, it was intended to present and develop the consolidation of three important aspect for the Institute of Statutory Auditors, which are they: the history, the statute and the ethical code of the profession. Furthermore, we sought to highlight and honor the contribution made by some of the best-known authors in the scope of auditing without, however, attempting to discredit the others notable individualities not mentioned in this paper.

Keywords: History; Statute; Ethical Code; Tribute; Institute of Statutory Auditors.

Resumen

El presente artículo se dirige a los lectores que deseen profundizar en los conocimientos sobre los revisores oficiales de cuentas y comprender mejor su papel y su forma de actuar en la sociedad actual. Con base en una revisión de literatura, se ha propuesto presentar y desarrollar la consolidación de tres aspectos fundamentales para la Orden de los Revisores Oficiales de Cuentas, que son ellos: la Historia, el Estatuto y el Código de Ética de la profesión. Se ha procurado, además, subrayar y homenajear la contribución aportada por algunos de los autores más conocidos en el ámbito de la auditoría, pero sin pretender desprestigiar a las demás notables particularidades no mencionadas en este documento.

Palabras clave: Historia; Estatuto; Código de Ética; Honor; Orden de los Auditores de Cuentas.

1. Introdução

A auditoria tem como intuito expressar uma opinião acerca das demonstrações financeiras, isto é, verificar e divulgar se estas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação económica e financeira da empresa auditada.

Assim, o presente *paper* tem como objetivo dar a conhecer, de forma acessível, mas completa, o que representa a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (doravante designada de OROC) na nossa sociedade, de modo a exprimir as principais regras que um auditor deve seguir aquando da realização do seu trabalho profissional para assegurar que o objetivo deste é cumprido.

A motivação para a redação deste artigo resulta do interesse sobre o tema, bem como do facto de não existir, atualmente, que se tenha conhecimento, nenhum trabalho que consolide estes três aspetos: a História, o Estatuto e o Código de Ética da profissão.

Desta forma, este trabalho pretende contribuir como uma ferramenta de interligação entre o que foi o passado dos revisores oficiais de contas (de agora em diante denominado por ROC), ou seja, a sua história, com o seu presente, na medida em que são contemplados os pontos chave que o atual Estatuto e Código de Ética da profissão pretendem instituir.

Posto isto, este artigo divide-se em seis secções principais. A primeira refere-se à introdução. A segunda incide na evolução histórica do atual Estatuto da OROC (adiante designado por EOROC), onde se refere os seis estatutos desenvolvidos ao longo dos anos, desde 1972 até aos dias de hoje, referindo ainda quem foram os precursores dos atuais ROC. Seguidamente, a terceira secção pretende abordar os elementos e aspetos mais pertinentes sobre o atual EOROC, nomeadamente no que concerne: à regulação e supervisão da OROC, às normas que regem a atividade destes profissionais, aos seus principais direitos e deveres, e aos requisitos necessários para a inscrição na Ordem. A secção seguinte refere a temática do Código de Ética da OROC (daqui para a frente designado CEOROC), iniciando-se, na primeira subsecção, com uma introdução ao conceito de ética e à evolução do código desde 1985 até à atualidade, e, posteriormente, na segunda subsecção, refere-se ao CEOROC em vigor. Já na secção cinco é prestada uma breve homenagem a seis ilustres personagens que contribuíram para a evolução da profissão de ROC, sem, contudo, pretender desvalorizar a importância de outras personalidades para a história e evolução da profissão. Assim sendo, as ilustres personagens mencionadas são: Ricardo José de Sá, Martim Noel Monteiro, Rogério Fernandes Ferreira, Hernâni Carqueja, Joaquim da Cunha Guimarães e Carlos Baptista da Costa. Por último, na secção seis, é apresentada a conclusão do presente paper.

1. Breve história da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Como se antevê, a auditoria desde muito cedo que começou a ser utilizada. De acordo com Costa (2017), existem relatos de alguns autores de que, em meados do ano 4000 antes de Cristo, estas eram efetuadas na Babilónia, no Egito e na China. Conforme o autor mencionado, estas auditorias tinham o intuito principal de verificar, no que concerne ao Egito, a cobrança de impostos e o controlo dos armazéns pertencentes aos faraós.

Em Portugal, primeiramente, existiu a figura de Ouvidores, que tinham como objetivo ouvir os intervenientes, obter as provas necessárias para verificar os factos e comunicar as conclusões obtidas ao órgão superior (Almeida, 2017). Como substitutos aos anteriormente referidos, surgiram ainda os Vedores de Fazenda, conforme Almeida (2017), mas, para história os precursores dos atuais ROC foram os peritos contabilistas (Costa, 2017). De acordo com Monteiro (1969, p. 21), para além da necessidade de o perito contabilista ser “douto, instruído, versado, hábil e destro na ciência e técnica contabilística”, necessitava também de “possuir qualidades morais e faculdades intelectuais adequadas”.

A figura de ROC surgiu, pela primeira vez, através do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969 (Ferreira, 2016). Este diploma aprovou um novo regime de fiscalização para as sociedades anónimas, conforme o artigo 1º do referido Decreto-Lei.

A primeira regulamentação da profissão terá surgido em 1972, pelo Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro (Costa, 2017). Este diploma veio atribuir, a estes profissionais, funções relacionadas com a contabilidade, nomeadamente no que respeita à regularização da escrita (Almeida, 2017). Por consequência, em 1974, surgiu a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (de agora em diante designada de CROC), através da Portaria n.º 83/74 que veio institucionalizar a profissão no país (Ferreira, 2016).

De notar que, devido ao facto de não ter sido devidamente esclarecido o conceito de “revisão da contabilidade” no Decreto-Lei anteriormente referido, aliado há ocorrência da revolução de 25 de abril de 1974 (Costa, 2017), pode-se considerar que “a profissão nasceu mas não cresceu”, conforme Almeida (2017, p. 56). Esta ideia confirma-se pelo facto de a profissão ter ficado estagnada durante alguns anos, não tendo ocorrido, entre os anos 1975 a 1978, as provas de aptidão para a profissão de ROC, provas estas que se iniciaram no ano de 1973 (Costa, 2017).

A segunda regulamentação da profissão surgiu através do Decreto-Lei n.º 519-L2/79 de 29 de dezembro, o qual, no seu artigo 1.º, atribuiu ao ROC competência para o exame das contas das entidades (Costa, 2017). Desta forma, o profissional tinha de elaborar e emitir um documento de certificação legal de contas, de recusa de certificação ou de impossibilidade desta (Costa, 2017). Este diploma visou garantir a independência destes profissionais face às entidades que lhes cabia fiscalizar (Guimarães, 2009), contribuindo para que a fiscalização ocorresse de modo mais eficaz (Almeida, 2017).

Já em 1993, surgiu a terceira regulamentação da profissão, através da aprovação do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro (Costa, 2017). O surgimento deste novo estatuto teve por influência a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, a 1 de janeiro de 1986, bem como o facto de ter sido aprovado o novo Código das Sociedades Comerciais, através do Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro (Guimarães, 2009). Assim sendo, foram alteradas algumas matérias relacionadas com a atividade profissional dos ROC, nomeadamente no que concerne à criação do Conselho de Inscrição e do Conselho disciplinar (Guimarães, 2009), à emissão de cédulas profissionais da CROC (Costa, 2017), e à responsabilidade atribuída à CROC dos assuntos relacionados com os estágios e os exames aos candidatos à profissão (Guimarães, 2009).

A quarta regulamentação surgiu com o Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, que alterou a CROC para OROC (Costa, 2017). Este diploma surge no seguimento de modificações no ordenamento jurídico interno e no direito comunitário, destinando-se a harmonizar o regime jurídico das Sociedades de ROC (doravante designadas por SROC) com as propensões da União Europeia (Almeida, 2017). Para além destas alterações, são ainda de referir, conforme Costa (2017): a obrigação do grau académico de licenciatura para o acesso à profissão; a necessidade de realização do exame antes do estágio para aceder à profissão; a atribuição da responsabilidade da revisão de contas, da revisão legal de contas e de serviços relacionados à OROC; criação de duas novas categorias de membros: os ROC estagiários e os membros honorários.

A quinta regulamentação surgiu através do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, e do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de agosto, os quais transpuseram para a ordem interna a Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relacionada com a auditoria às contas individuais e às contas consolidadas (Costa, 2017). Este regulamento teve o objetivo de reforçar a qualidade das revisões legais de contas, a independência, a sua integridade e a objetividade dos auditores, a transparência da elaboração e divulgação dos relatórios de auditoria, e ainda a intensificação do controlo de qualidade através da criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (Almeida, 2017).

Em 2014, mais concretamente no dia 27 de Maio de 2014 foram publicados, no jornal oficial da União Europeia, a proposta de ajustamento da Diretiva 2014/756 EU (8ª diretiva), de 16 de abril, e o Regulamento n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, sendo este apenas aplicável aos auditores de entidades de interesse público (Almeida, 2017). Consequentemente, neste ano, foram aprovadas as alterações à 8ª diretiva, Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, tendo sido também aprovado o regulamento Europeu relativo à auditoria e às entidades de interesse público (Ferreira, 2016). É também importante frisar que a profissão de ROC teve grande

influência da 8ª Diretiva da Comissão Europeia dado que esta afetou principalmente os pré-requisitos e o acesso à profissão de ROC (Quick, Pinto e Morais, 2018).

Por último, como consequência da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, é aprovado o novo EOROC (atualmente em vigor), em consonância com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabeleceu, no regime jurídico, a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais (Almeida, 2017). Este diploma transpõe para a ordem jurídica interna parcialmente a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho (Costa, 2017).

2. O atual Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

O atual EOROC está então dividido em sete títulos. O primeiro Título faz o enquadramento sobre a organização e âmbito profissional da Ordem. O Título II tem o nome de “Estatuto profissional”, abordando aspetos relacionados com os direitos, os deveres e demais disposições neste âmbito. O Título III engloba as disposições relativas às SROC, apresentando a sua constituição e âmbito de atuação, estabelecendo os vínculos existentes entre os sócios que a compõem e entre estes com terceiros. Já o Título IV clarifica as condições de acesso à profissão. O Título V explana o registo público dos membros da Ordem. O Título VI esclarece os pressupostos relativos aos ROC e às SROC que não possuam nacionalidade portuguesa, mais concretamente, os pertencentes à União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e de países de língua portuguesa. Por último, no Título VII, constam as disposições complementares e finais.

Com o surgimento da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, foi decretado que a supervisão dos ROC/SROC passaria a ser da responsabilidade da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (doravante denominada CMVM), ou seja, esta passaria a ser responsável pela regulação e supervisão, pelo registo dos ROC/SROC, e pela instrução e aplicabilidade de eventuais sanções (Gomes, 2015). Assim, foram introduzidas algumas modificações relevantes no EOROC, nomeadamente no que concerne ao novo sistema de supervisão pública, dado que “nas matérias incluídas na competência da OROC, a CMVM intervém subsidiariamente, sempre que entenda necessário, exercendo a supervisão da atividade de auditoria na sua qualidade de última responsável” (Gomes, 2015, pp. 40-41). Deste modo, a CMVM passou a ter a incumbência de assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção dos ROC e das SROC que realizem a revisão legal de contas de Entidades de Interesse Público (de agora em diante designadas EIP), bem como a clarificação do conceito de EIP e a obrigação de adoção de novos modelos de relato (Abrantes, 2018).

Com a adoção do novo normativo, a OROC passou a emitir Guias de Aplicação Técnica (doravante designadas como GAT) e o normativo técnico da OROC passou a ser

constituído pelas *International Standards on Auditing* (ISA), pelas Normas Técnicas e pelas Diretrizes de Revisão e Auditoria (DRA) (Rodrigues, 2017). Estas alterações advieram da maior exigência em relação a matérias como: o ceticismo, a independência, a comunicação, a continuidade, o julgamento profissional e também a nível de supervisão e controlo de qualidade (Abrantes, 2018). Segundo a autora, houve a necessidade fazer ajustamentos ao normativo para que o mesmo esteja de acordo com os requisitos constante no n.º 2 do artigo 45.º do EOROC, intitulado de “Certificação Legal de Contas” (Abrantes, 2018).

Atualmente, a Ordem tem sede em Lisboa, estando também descentralizada na cidade do Porto, como referido nos artigos 2.º e 3.º do EOROC. Pode-se também contemplar, no art. 12.º do EOROC, quais são os órgãos nacionais da Ordem, nomeadamente: o Bastonário (José Rodrigues de Jesus), a Assembleia Representativa, a Assembleia Geral Eleitoral, o Conselho Diretivo, o Conselho Superior, o Conselho Disciplinar e o Conselho Fiscal. No seu art. 8.º, o estatuto prevê quais são as três categorias de membros que compõe a Ordem, sendo estes: os ROC, os membros estagiários e os membros honorários.

Relativamente aos direitos dos ROC, o artigo 58.º do EOROC refere o de receber os honorários relativamente aos serviços prestados. Tais retribuições são definidas pelas partes, nomeadamente, o ROC e a entidade a quem presta serviços, tendo em conta critérios, tal como o tempo do trabalho necessário à execução de um serviço, sendo que tais critérios devem estar em conformidade com as normas de auditoria em vigor (artigo 59.º EOROC). Para além do mais, no âmbito do artigo 60.º, os mesmos têm direito a uma cédula profissional que serve de prova da sua qualidade e inscrição na lista dos ROC publicada pela OROC.

De acordo com o previsto no artigo 61.º, nº2 do EOROC, é imprescindível referir que, no âmbito da revisão legal de contas, tais profissionais têm o dever de:

exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis, as normas de auditoria em vigor e as regras sobre informação, publicidade e segredo profissional, respeitando, entre outros, os seus clientes, os colegas e a Ordem, adotando uma conduta que não ponha em causa a qualidade do trabalho desenvolvido nem o prestígio e o bom nome da profissão.

No artigo 88.º do EOROC está presente a premissa de que o desempenho da profissão é incompatível com qualquer outra função que possa reduzir o prestígio e a independência inerentes à profissão, bem como com outros princípios de ética e deontologia profissional. O revisor está ainda sujeito a responsabilidade disciplinar (artigo

92.º), penal (artigo 113.º) e civil (artigo 115.º), de forma a garantir o vínculo destes profissionais com os organismos reguladores.

Relativamente aos requisitos para a inscrição, “os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas só podem exercer as funções respetivas depois de inscritos em lista própria, designada «lista dos revisores oficiais de contas»” (EOROC, artigo 147.º). Tais requisitos estão previstos no *Regulamento de Inscrição e de Exame da OROC*, que apresenta as matérias do exame (no seu artigo 14.º), permitindo que os futuros membros da OROC sejam dotados dos conhecimentos fundamentais para o exercício da profissão. Neste âmbito, o art. 148.º do EOROC vem explicar os requisitos para a inscrição como ROC, nomeadamente, ser idóneo, ter qualificações académicas para o desempenho da profissão e obter aprovação no exame e no estágio de admissão à ordem. É também de referir que é admitida a inscrição de estrangeiros desde que cumpram os requisitos estabelecidos no artigo 149.º do presente Estatuto.

De acordo com o estabelecido nos artigos 164.º a 168.º do EOROC, pode ocorrer a suspensão ou cancelamento voluntário e compulsivo da inscrição. Nestes casos, o profissional pode requerer o levantamento da suspensão (quando voluntária) e efetuar a sua reinscrição (art.169.º e 170.º).

4. Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

A profissão de auditoria é vital para o eficaz funcionamento do sistema económico atual, sendo que este só poderá funcionar corretamente se a sua situação financeira e económica for evidenciada com fiabilidade (Almeida, 2017). Para tal acontecer, é necessário que o ROC tenha sensibilidade ética na realização do seu trabalho, uma vez que a sua tarefa é fazer julgamento e avaliar as práticas das entidades (Almeida, 2017). Assim sendo, para além das competências académicas necessárias, necessita ainda de comportamentos pessoais adequados e morais, ou seja, de “uma cultura de valores éticos que leve os profissionais a atuar numa determinada direção que eles próprios e o resto da comunidade acreditam ser a direção correta” (Figueiredo, 2013, p. 9).

4.1. Conceito de ética e breve evolução do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

O conceito de ética apresenta diversas definições, das quais podemos destacar, nomeadamente: Gonçalves, Gonçalves e Sequeira (2014, p.21) que consideram que se trata do “estudo dos princípios (valores) que devem orientar a conduta humana na sociedade”; Almeida (2017, p. 97), que define ética como “o conjunto de princípios e valores morais que tutelam as ações e decisões de uma pessoa ou um grupo de pessoas”; e Madeira (2003, p. 211), que refere que “a questão da ética lida com conceitos como o

direito, justiça, honestidade, integridade, equidade, obrigação, dever, responsabilidade, e não injuriar”.

No exercício profissional, a aplicação da ética resulta no conceito de deontologia, a qual “tem como objeto de estudo o comportamento profissional e como objetivo a definição dos critérios de atuação mais adequados numa determinada atividade profissional” (Gonçalves, Gonçalves e Sequeira, 2014, pp. 21-22).

Ao longo dos tempos, de forma a promover e a garantir a existência de ética no exercício da profissão, foram criadas as Ordens de profissionais (Moreira, 2017). Para além das Ordens, verificou-se a necessidade de criação dos códigos de ética profissional de modo a inculcar, na consciência profissional, os padrões de ética a aplicar, e a definir os princípios éticos, de modo geral e regras particulares, para fazer face a problemas que possam surgir ao longo da atividade profissional (Lisboa, 2012, *apud* Gonçalves e Carreira, 2012).

O primeiro projeto do Código de Ética e Deontologia Profissional (doravante designado como CEDP) dos ROC surgiu a 27 de novembro de 1985, tendo apenas sido aprovado o texto definitivo a 8 de junho de 1987 e publicado no Diário da República, III Série, n.º 239, em 17 de outubro de 1987, conforme Costa (2017). De acordo com mesmo autor, este código, de aplicação obrigatória para todos os ROC, defendia que o profissional, no exercício da sua profissão, devia ser honesto e íntegro, estando incumbido de evitar todos os comportamentos que pudessem pôr em causa o prestígio da profissão.

Em 2001, surge o novo CEDP, aprovado em assembleia geral extraordinária em 22 de novembro, e publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001 (Costa, 2017). Este código, segundo Costa (2017, p.175), defendia como “objetivos fundamentais da profissão de ROC a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança”.

O atual CEOROC foi aprovado, em assembleia geral extraordinária, a 29 de setembro de 2011, mediante parecer favorável emitido pelo Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, em 20 de setembro de 2011, e publicado em Diário da República, II Série, n.º 198, de 14 de outubro do mesmo ano (Costa, 2017). Este código resultou dos Decretos-Lei n.º 224/2008 e n.º 225/2008, ambos de 20 de novembro, que transpuseram para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio.

4.2. O atual Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas

O código vigente é constituído por seis capítulos: âmbito de aplicação, princípios fundamentais, ameaças e salvaguardas, independência, documentação e disposições finais.

De acordo com o seu preâmbulo, “os auditores devem observar e cumprir o novo código de ética”, sendo que este se aplica aos ROC, aos colaboradores de ROC e SROC, e a todos os sócios, não ROC, que sejam titulares de partes de capital de SROC, tal como definido no capítulo 1, ponto 1, alínea c).

No capítulo 2, secção 1, ponto 3, do CEOROC, é referida a necessidade dos auditores se regerem pelos seguintes princípios fundamentais:

- Integridade, que consiste em relações profissionais e comerciais honestas e corretas;

- Objetividade, em que o profissional deve afastar-se de ambiguidades e conflitos de interesses, não devendo deixar-se influenciar por outrem no que toca aos seus julgamentos profissionais;

- Competência e zelo profissional, o qual refere que o profissional, de forma a garantir uma prestação de serviços profissionais com qualidade ao seu cliente, deverá manter os seus conhecimentos atualizados e as suas competências profissionais adequadas, devendo também atuar com a diligência necessária e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;

- Confidencialidade, onde é exigido ao auditor que respeite o sigilo da informação que recolheu na realização do seu trabalho, não devendo divulgar nem utilizar para vantagem pessoal, ou de terceiros, essas informações sem expressa autorização, salvo os casos em que exista um direito ou dever legal ou profissional de a divulgar;

- Comportamento profissional, isto é, o ROC deve garantir o cumprimento das leis e regulamentos na realização do seu trabalho, devendo evitar qualquer conduta que possa pôr em causa o prestígio da profissão.

No entanto, o auditor pode deparar-se com circunstâncias que podem pôr em causa o cumprimento destes princípios. Desta forma, o código de ética, na secção 1 do capítulo 3, define cinco tipos de ameaças:

- ameaça de interesse pessoal, relacionada com interesses detidos pelo mesmo e que podem afetar o seu julgamento profissional;

- ameaça de auto-revisão, em que o auditor pode não avaliar devidamente os resultados respeitantes a um serviço por si ou pela sua firma realizados anteriormente;

- ameaça de representação, onde o profissional defende a posição do seu cliente, podendo pôr em causa a sua objetividade;

- ameaça de familiaridade, relacionada com a possibilidade do ROC não agir com a objetividade adequada, devido a relacionamento mais prolongado ou íntimo com o cliente ou pessoa relacionada com o cliente;

- ameaça de intimidação, em que o auditor, como resultado de pressões reais ou veladas, seja dissuadido a agir com objetividade.

Perante as ameaças apresentadas, cabe ao ROC estabelecer certas políticas e procedimentos que permitam uma adequada identificação e verificação das eventuais ameaças, bem como a aplicação das salvaguardas que se julguem mais apropriadas para as combater ou minimizar (Figueiredo, 2013).

É também focada a necessidade de independência do auditor, no capítulo 4 do CEOROC. Como já referido, o auditor deve ser objetivo e deve prestar uma opinião isenta de influências, isto é, uma opinião independente relativamente à entidade e aos seus gestores (Almeida, 2017). Assim sendo, são definidos dois tipos de independência: a independência da mente, relacionada com o estado mental do auditor, que deve permitir que este elabore uma opinião que não seja afetada por influências que comprometam o seu juízo profissional; e a independência na aparência, em que o auditor deve evitar situações que ponham em causa a perceção de um terceiro sobre a sua independência.

5. Breve homenagem a personagens da história da auditoria em Portugal

A OROC, como se conhece atualmente, resultou do culminar de opiniões, defesas e sugestões feitas por personagens que, na maior parte da sua vida, lutaram pela evolução e desenvolvimento da profissão. Assim, não se poderia acabar o presente *paper* sem referenciar algumas dessas solenes personalidades. De notar, no entanto, que não serão abordados todos os indivíduos que contribuíram positivamente para a auditoria em Portugal, não tendo este facto o objetivo de menosprezar a importância dos restantes autores.

Em primeiro, surge Ricardo de Sá (1844-1912), uma personalidade com elevada importância tanto ao nível da contabilidade como ao nível da auditoria. Esta relevância é observada pelas suas publicações de livros e artigos, bem como através das comunicações apresentadas em conferências (Guimarães, 2009). Ao nível da auditoria, Ricardo José de Sá foi a primeira individualidade a escrever um livro sobre esta matéria, livro este intitulado *Verificações e Exames de Escripta*, que foi publicado no ano da sua morte, tendo este sido “resultado de quarenta anos de prática da profissão e do estudo de livros estrangeiros que tratam do assunto” (Guimarães, 2011, p.191). Neste livro, o autor aborda a profissão de perito contabilista, afirmando que “Ha muito já que reconheciamos a necessidade de um livro d’este genero” (Ricardo de Sá, 1912, *apud* Guimarães, 2009, p.82).

Posteriormente, temos o professor Martim Noel Monteiro (1916-1980), o qual foi o autor de numerosas obras monográficas e planos de contas específicos, tendo sido este o responsável por uma das mais importantes obras do século XX sobre revisão de contas, o segundo livro de que há conhecimento sobre o assunto (Carqueja, 1981), intitulado de “Peritagem e Revisão de Contas” (Guimarães, 2009). Fez ainda parte da Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC) e instituiu o Jornal do Técnico de Contas e da Empresa

(JTCE), onde presidiu no Conselho Diretivo (Carqueja, 2003). Devido ao seu contributo no âmbito da contabilidade, foi criado, em 1999, o prêmio “Martim Noel Monteiro” pela Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade (APOTEC), do qual fez parte do grupo fundador (Carqueja, 2003)

Uma das personagens que também contribuiu para a história da Contabilidade e da Auditoria em Portugal, foi o Professor Doutor Rogério Fernandes Ferreira (1929-2010), conforme refere Carqueja (2018). Segundo este autor, o mesmo foi qualificado como Revisor Honorário em 16 de Novembro de 2000 e fez parte do Conselho Consultivo da Comissão Técnica de Formação da então CROC, atual OROC. Elaborou, ainda, algumas publicações sobre a profissão de ROC que foram publicadas como separatas da Revista de Contabilidade e Comércio (Guimarães, 2011). O mesmo foi autor de cerca de meia centena de livros sobre contabilidade, fiscalidade e gestão e de diversos artigos em revistas (Carqueja, 2018). Carqueja (2018, p.40) acrescenta ainda que o autor “foi uma referência incontornável como docente e autoridade em contabilidade na segunda metade do século XX e primeira década do século XXI” sendo que, como homenagem, em 2014 foi instituído o prêmio “Professor Rogério Fernandes Ferreira” em protocolo estabelecido entre o ISEG (Instituto Superior de Economia e Gestão), a OROC e a então OTOC, atual OCC.

Para além dos já referidos, menciona-se ainda Hernâni O. Carqueja, nascido em 1937, que se tornou no ROC número um e o segundo presidente do Conselho Diretivo, o que engrandece o seu papel para o desenvolvimento da profissão (Guimarães, 2011). Segundo Guimarães (2011), as suas reflexões, sugestões e argumentos serviram de base ao legislador aquando da publicação do primeiro estatuto profissional regido pelo Decreto-Lei nº1/72, de 3 de janeiro. O autor refere ainda que Carqueja publicou três separatas complementares da *Revista de Contabilidade e Comércio*, sendo que os temas nelas abordados constituem questões recorrentes e atuais da profissão. A primeira separata foi publicada em 1972 e teve como título “*Reflexões sobre os Revisores Oficiais de Contas*”, a segunda (em 1973) foi intitulada de “*Reflexões sobre os Revisores Oficiais de Contas-II*” e a terceira separata foi publicada em 1974 e foi denominada de “*Reflexões sobre os Revisores Oficiais de Contas-III*”. Como os nomes bem indicam, tais publicações serviam de base de apoio para as opiniões de Carqueja, conforme Costa (2017).

De referir ainda o Mestre Joaquim da Cunha Guimarães (1958-2002), o qual exerceu a profissão de ROC e a profissão de Técnico Oficial de Contas (TOC) (Guimarães, 2009). Este foi conhecido pelo seu associativismo, tendo escrito imensos artigos e livros no âmbito da contabilidade e da auditoria, os quais se destacam, sobre esta última matéria, os livros: “Contabilidade - Fiscalidade - Auditoria: Breves Reflexões” (1997), “Revisores Oficiais de Contas” (2007), “A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal” (2009), e “Os Mestres/Professores de Contabilidade em Portugal” (2011).

Nestas duas últimas obras, o Mestre homenageou os grandes Mestres da Contabilidade, reconhecendo o mérito de profissionais ligados à área de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria/Revisão de Contas. De referir que, para além das obras escritas e publicadas, Joaquim da Cunha Guimarães também foi um colaborador infundável através da conceção de variados artigos e estudos de opinião nas áreas já referidas, sendo também um participante assíduo dos congressos nacionais e internacionais (Guimarães, 2011).

Carlos Baptista da Costa é autor e co-autor de livros de Contabilidade e de Auditoria, bem como de vários artigos publicados em revistas técnicas de outros manuais ligados à área da contabilidade e auditoria, na qual é de destacar o livro “Auditoria Financeira: teoria e prática” (Costa, 2017). O mesmo iniciou a sua atividade profissional na área da auditoria em 1971, na empresa Arthur Andersen & Co., sendo ROC desde 1979 (Costa, 2017). Costa foi membro do Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística, entre 1982 e 2009, e da Comissão Técnica das Normas de Revisão/Auditoria, da OROC, de 1984 a 2005 (Costa, 2017). Atualmente, o autor é membro dos Conselhos Gerais do Instituto Português de Auditoria Interna, do Politécnico de Lisboa e do Conselho Técnico da Associação Portuguesa de Contabilistas (Costa, 2017).

6. Conclusão

Dada a atual conjuntura, existe a crescente necessidade de serem tomadas decisões adequadas que sustentem o crescimento das organizações, não desconsiderando o interesse dos *stakeholders*. Assim sendo, este artigo teve a finalidade apresentar de forma sucinta a OROC, bem como a importância que a sua atuação apresenta na sociedade atual.

Ao longo deste trabalho foi possível concluir que o surgimento da figura de ROC, em 15 de Novembro de 1969, foi um marco histórico para profissão. Houve o aparecimento de uma nova categoria profissional com regras próprias, sendo que nessa época “davam-se os primeiros passos iniciais da profissão” (Castel Branco, 1981, p. 383). Como consequência, surgiu cinco anos depois a CROC, a atual OROC (desde 1999).

Destaca-se que a profissão foi alvo de seis estatutos, sendo que o atual EOROC mostra o âmbito de atuação destes profissionais que estão vinculados a deveres, não só perante a ordem, como também perante a entidade a quem presta serviços. Contudo, para além dos parâmetros definidos pelo Estatuto, os ROC têm de seguir por padrões éticos aquando do exercício das suas funções. De acordo com as palavras de Ferreira (1996, p.5), “a *ética* acaba por apreciar-se na fronteira entre legal e ilegal, lícito e ilícito, justo e injusto”, dado que estes profissionais se defrontam regularmente com adversidades que podem pôr em causa os princípios estabelecidos pelo CEOROC.

Para finalizar, reconheceu-se a importância do contributo dado por alguns autores que participaram (direta ou indiretamente) para a divulgação da profissão no país. Os seis autores supramencionados influenciaram a profissão através dos cargos desempenhados por estes na OROC, sendo de enfatizar que as suas contribuições na literatura, nas áreas da contabilidade e da auditoria, serão para sempre memoráveis. Foi possível constatar que pouco existe, em termos bibliográficos, acerca da biografia de algumas destas personalidades, o que constituiu um fator limitativo.

Esperou-se assim contribuir para a correspondência entre a História da OROC e os normativos em vigor, apostando na exclusividade do tema (tanto quanto se teve conhecimento) pela conjugação das temáticas apresentadas. E para finalizar sugere-se que haja mais obras que abranjam de maneira completa o tema da OROC e a sua regulamentação, não esquecendo os que contribuíram para o êxito da Ordem.

Referências

- Almeida, B. (2017). *Manual de Auditoria Financeira* (2ª Edição). Lisboa: Escolar Editora.
- Abrantes, S. (2018). “Novo normativo de auditoria”. *Revisores e Auditores* 80, pp. 22-39.
- Carqueja, H. O. (1981). “Em memória de Martim Noel Monteiro”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 177-178, pp. 115 e 116.
- Carqueja, H. O. (2003). “Martim Noel Monteiro”. *Revisores & Empresas* 21, pp. 5-6.
- Carqueja, H. O. (2018). “Rogério Fernandes Ferreira – apontamento”. *Revisores e Auditores* 81, pp. 39-410
- Castel Branco, A. (1981). “Revisores Oficiais de Contas: uma profissão que singra”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 180, pp. 383-386
- Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas*, Decretos-Lei n.º 224/2008 e n.º 225/2008, de 20 de novembro.
- Costa, C. B. (2017), *Auditoria Financeira – Teoria & Prática* (11.ª ed. rev. e aum.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.
- Ferreira, J. (2016) *Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal*, Tomar: Instituto Politécnico de Tomar. Dissertação de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira.
- Ferreira, R. F. (1996). “Reflexões éticas na prestação de contas”. *Boletim da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas* 14, pp. 6-7.
- Figueiredo, O. (2013). “Os valores inseparáveis da profissão – ética e qualidade da auditoria”. *Revisores e Auditores* 63, pp. 8-13.
- Gomes, J. (2015). “A reforma do sistema de supervisão pública da atividade de auditoria em Portugal”. *Revista Lex Mercatoria* 1, pp. 38-41.

- Gonçalves, C. e Carreira, F. (2012). *O Comportamento Ético e o Profissional de Contabilidade*. Lisboa: Áreas Editora.
- Gonçalves, C., Gonçalves, G. e Sequeira, L. (2014). *A Profissão de Técnico Oficial de Contas – Enquadramento Normativo*. Porto: Vida Económica.
- Guimarães, J. C. (2009). *A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal*. Porto: Vida Económica.
- Guimarães, J. C. (2011). *Os Mestres/Professores de Contabilidade em Portugal*. Porto: Vida Económica.
- Lisboa, L. (1997). *Ética Geral e Profissional em Contabilidade* (2ª ed.). Brasil: Editora Atlas.
- Madeira, P. J. (2003). “Ética e Deontologia – uma visão aplicada a profissionais de Gestão e Contabilidade”. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* 453, pp. 211-219.
- Monteiro, M. N. (1969). *Peritagem e Revisão de Contas* (2ª edição). Lisboa: Portugália Editora.
- Moreira, A. (2017). “A intemporalidade da ética – ética na profissão”. *Revisores e Auditores* 77, pp. 2-7.
- Quick, R., Pinto, I., Morais, A. (2018). “O acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas: uma comparação a nível europeu (Portugal versus Alemanha)”. *Revisores e Auditores* 81, pp. 22-29.
- Regulamento de Inscrição e de Exame da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Decreto-Lei n.º 224/08, de 20 de novembro.
- Rodrigues, R. (2017). “Análise de eventuais consequências e implicações relacionadas com as novas exigências de relato, decorrentes da adoção das ISA’s em Portugal”. *Revisores e Auditores* 77, pp. 17-31.
- Sá, R. (1912). *Verificação e Exames de Escripta*. Lisboa: Livraria Ferin.

