



ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A PROFISSÃO DE REVISOR OFICIAL DE CONTAS (ROC)

**Do Direito, passando pela Formação, Legística e
Linguística, até à Supervisão***

PATRICK DE PITTA SIMÕES

Doutorando em Direito e Segurança

Investigador do CEDIS – Nova Compliance Lab

Auditor Interno do Instituto Politécnico de Lisboa

* O presente texto é um excerto, adaptado, de um capítulo da dissertação de mestrado do autor, subordinada ao tema “Os Limites da Auditoria Interna – o perfil do Auditor e o *Whistleblowing*”. Note-se que foi empregue o Novo Acordo Ortográfico, determinado pela Resolução n.º 8/2011 do Conselho de Ministros, publicada no *Diário da República* (DR), 1.ª série, de 25 de janeiro de 2011, à exceção das transcrições de legislação ou textos anteriores àquele, ou de autores que não tenham aderido ao mesmo.

RESUMO

Nos últimos tempos, tem-se questionado as qualidades técnicas do Revisor Oficial de Contas (ROC), principalmente após os descalabros financeiros ocorridos em grandes organizações. Esta controvérsia põe em causa não só o prestígio, como a própria estrutura e existência da profissão. Assim, revela-se de crucial pertinência e atualidade abordarmos a sua génese e algumas das suas tendências. Com este propósito, fazemos um enquadramento legal e cronológico, destacando a presença e influência do Direito na formação académica e profissional dos ROC, e abordamos a supervisão deste ofício.

PALAVRAS-CHAVE

ROC. Direito. Formação. Supervisão.

ABSTRACT

Lately, auditor's technical qualities have been questioned, chiefly after financial crises in big organizations. This controversy calls into question not only the prestige but also the structure and existence of such a profession. So, it is of crucial relevance and a current issue to approach its genesis and latest trends. For this purpose, we've made a legal and chronological framework focusing the presence and influence of the Law in academic and professional auditor's training whereas we are dealing with that career control.

KEYWORDS

Auditor. Law. Training. Supervision.

1. Introdução

Foi através do Decreto-Lei (DL) n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, parcialmente alterado pelo DL n.º 648/70, de 28 de dezembro, que surgiu a nível nacional a designação de ROC¹.

Por seu turno, a primeira regulamentação da profissão foi feita através do DL n.º 1/72, de 3 de janeiro, posteriormente disciplinada pelo DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, pelo Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP)², pelo DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro, pelo DL n.º 487/99, de 16 de novembro³, pelo CEDP dos ROC⁴, pelo DL n.º 224/2008, de 20 de novembro⁵, pelo Código de Ética da Ordem dos ROC⁶ e pela atual Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro⁷.

Com maior detalhe e acrescentando outros diplomas legais (nacionais e europeus) de relevo, sem analisar tudo o que aos ROC diga respeito, passamos a realçar, num primeiro

¹ Cf. art. 1.º n.º 3 e art. 43.º do diploma. CARLOS BAPTISTA COSTA, *Auditoria Financeira*. 10ª ed. Lisboa: Reis dos Livros, 2014, p. 129, considera que os ROC têm como antecedentes os peritos contabilistas, cuja criação estava prevista no Regulamento anexo ao Decreto de 13 de abril de 1911. Porém JOSÉ EDUARDO FRANCO, JOSÉ AUGUSTO MOURÃO, ANA CRISTINA DA COSTA GOMES (dir.), *Dicionário Histórico das Ordens e Instituições Afins em Portugal*, Ano de edição: 2010, p. 998, afirmam que “[...] [a] percepção das necessidades de fiscalização da actividade comercial e a emergência das concepções jurídicas que enquadram a actividade dos [ROC] remontam ao século XIX [...]”.

² Publicado no DR, III série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987.

³ Retificado pela Declaração de Retificação n.º 4-A/2000, de 31 de janeiro.

⁴ Publicado no DR, II série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001.

⁵ Que alterou, aditou e republicou o DL n.º 487/99, de 16 de novembro; sendo, por sua vez, alterado pelo art. 7.º do DL n.º 185/2009, de 12 de agosto.

⁶ Aprovado pelo Regulamento n.º 551/2011, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), publicado no DR, 2ª série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011.

⁷ Que revogou o DL n.º 487/99, de 16 de novembro, na versão dos diplomas que se lhe seguiram. Discordamos, assim, de C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 2), pp.130-138 e pp. 166-169, que, nos seus capítulos 2 e subcapítulo 2.1 e 2.5.3, enumera de forma separada os DL e a Lei dos Códigos de Ética. Entendemos, antes, que estes diplomas nacionais regulam, também, os ROC em Portugal (portugueses ou estrangeiros) e, como tal, devem ser contabilizados.

momento, a importância do Direito na profissão de ROC, e num segundo momento, tecer-se-ão apreciações à legística material e formal⁸, à extinção do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e às novas competências da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, no que respeita à supervisão da Auditoria⁹.

2. A presença e a influência do direito

O DL n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, que visava melhorar o regime de fiscalização das sociedades anónimas “na sua orgânica e no seu funcionamento, de modo a aumentar-lhe a eficiência”¹⁰, referia no art. 1.º, n.º 3, uma “lista de [ROC]” que, por sua vez, era mencionado no art. 43.º. Este dizia, no n.º 1, que seriam “objecto de regulamentação as actividades de [ROC¹¹ (...)], devendo o respectivo regulamento definir especialmente a organização e a actualização da lista dos revisores, os requisitos de inscrição na lista e as causas de cancelamento e suspensão da inscrição”.

O DL n.º 1/72, de 3 de janeiro, procurou “precisamente satisfazer [...] tais objectivos”¹². Considerou-se à data ser “[...] indispensável, desde logo, estruturar a profissão de [ROC] em moldes que garant[issem] um exercício eficaz das funções que lhe[s eram] cometidas. Deve[ndo] os revisores constituir[em] necessariamente um corpo de técnicos idóneos para o desempenho de uma actividade de tão alto relevo na vida das empresas. [...] Com isso se procur[ou] não só atender ao princípio da responsabilidade pessoal dos revisores associados, mas também conferir certo lustre e independência à profissão [...]”.

⁸ Tais como do Código de Ética da Ordem dos ROC.

⁹ Note-se que todos os arts. mencionados dizem respeito, respetivamente, aos diplomas em análise.

¹⁰ Cf. preâmbulo.

¹¹ Refira-se que estreitamos a nossa análise aos ROC (a título individual).

¹² Cf. parte final, do segundo §, do n.º 1, do preâmbulo.

“[E]m síntese^[13], [...] a organização da actividade de [ROC] t[inha] por fim assegurar o bom exercício desta e a salvaguarda da dignidade e independência dos respectivos profissionais. Ela compreend[ia] a formação e actualização de uma lista dos revisores de contas, o seu agrupamento num organismo [...] denominado [CROC] [...] e a disciplina profissional [...]”¹⁴.

Este diploma disciplinou, ineditamente, as funções a acometer aos ROC, nomeadamente, “a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade”¹⁵.

Os n.ºs 1 e 2 do art. 3.º diziam que só podiam exercer funções de Revisor de Contas quem estivesse inscrito numa lista própria, chamada “lista dos [ROC]” organizada pela Comissão prevista no art. 12.º.

No art. 4.º se estabelecia, pela primeira vez, as condições de inscrição como Revisor, a saber: “1. Só pod[iam] ser inscritos como revisores cidadãos portugueses que: a) [Fossem] licenciados por qualquer das Faculdades de Direito ou de Economia ou pelo Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, diplomados pelo antigo Instituto Superior de Comércio ou habilitados com o curso de contabilista dos institutos comerciais ou outro que para o efeito [fosse] considerado mediante portaria dos Ministros da Justiça e da Educação Nacional; b) D[essem] sérias garantias de boa formação moral e de competência profissional. 2. A competência profissional [era ainda] averiguada pelo exame de aptidão [...]. 3. [Eram] dispensados do exame de aptidão: a) Os professores de ensino superior ou médio que [tivessem] feito concurso para disciplinas de Direito, Economia, Contabilidade

¹³ Conclui o n.º 2 do preâmbulo.

¹⁴ “Pareceu, todavia, aconselhado, tendo em vista as especiais características da actividade dos revisores de contas, que estes se integr[assem] num organismo diferente do sindicato que [viesse] a abranger os diversos graus e variedades da profissão de contabilista [...]”.

¹⁵ Cf., respetivamente, n.º 1 do art. 1.º.

ou relacionadas com gestão de empresas; b) Os que, pelo desempenho, durante dez anos, de qualquer actividade pública ou privada, a comissão [...] consider[asse] terem adquirido os conhecimentos e experiência das questões financeiras, contabilísticas e jurídicas, relativas às sociedades comerciais, indispensáveis ao bom exercício da profissão [...]"

Desde já, destacamos a relevância que era dada a licenciados em Direito e às matérias (disciplinas), conhecimentos e experiência das questões jurídicas.

Percorrendo o articulado legal constatamos, no art. 23.º, a designação de quatro órgãos para a futura Câmara dos Revisores: a Assembleia Geral, o Conselho Diretivo, o Conselho Disciplinar e o Auditor. Este último era um Procurador da República designado pelo Ministro da Justiça. Competia-lhe desempenhar as funções de Consultor Jurídico da Câmara dos Revisores, emitir pareceres acerca das reclamações das entidades a quem os revisores prestassem serviços e sobre assuntos relacionados com o exercício das respetivas funções, presidir ao Conselho Disciplinar da Câmara e apresentar ao Ministério da Justiça, no fim de cada ano, um relatório sobre o funcionamento da Câmara e dos serviços a seu cargo.

Mais uma vez, na primeira regulamentação deste ofício, verifica-se uma forte presença do Direito, chamando-se mesmo de auditor a um Procurador da República, Consultor Jurídico, a quem estavam incumbidas poucas ou nenhuma funções de revisão da contabilidade, ainda que relacionadas, por serem relativas ao exercício da profissão de ROC.

Por fim, o título II, referente a disposições transitórias, previa no seu art. 111.º a constituição da Câmara dos Revisores dizendo que “[o]s Ministros da Justiça e das Finanças, mediante portaria, declarar[iam] constituída a [CROC], logo que est[ivessem] inscritos revisores em número suficiente para assegurar o respectivo funcionamento”¹⁶.

¹⁶ Cf. previsto na alínea a) do art. 110.º. Não entendemos o sentido prático da alínea c) do n.º 1 do art. 12.º, que estatuiu que a Comissão encarregada da inscrição na lista (aquela que, no art. 3.º afirmava só poderem

Mais de dois anos volvidos, a 6 de fevereiro de 1974, através da Portaria n.º 83/74, mandou o Governo da República Portuguesa, pelos Ministros da Justiça e das Finanças, declarar constituída a CROC.

O DL n.º 260/76, de 8 de abril e o DL n.º 135/78, de 9 de junho¹⁷, alargaram progressivamente as funções de interesse público cometidas aos Revisores, através da atribuição aos mesmos de funções de fiscalização nas empresas públicas. A ampliação legal das funções, bem como a experiência colhida desde o DL n.º 1/72, de 3 de fevereiro, revelou indispensável a “reformulação desse diploma, em ordem a rodear o exercício das funções de interesse público prosseguidas pelos mesmos das necessárias garantias de independência face às entidades que fiscaliza[va]m, a dotar a mesma fiscalização da maior eficácia [...] e a definir um nível de profissionalização e de responsabilização coerente [...]”¹⁸.

Nesses termos, o DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, definiu um sistema rigoroso de incompatibilidades e impedimentos (indo mais além do que o diploma anterior)¹⁹ e “[u]m complexo de normas e processos para acesso à profissão[,] norteados pelo escopo da selecção exigente de profissionais dotados do perfil traçado e exigido, para os mesmos, a nível europeu”²⁰.

exercer as funções de ROC quem nela estivesse inscrito), era composta também pelo Presidente do Conselho Diretivo da Câmara, que à data não existia, ainda que os Ministros da Justiça e das Finanças se dignassem nomear, em Portaria, quem o substituisse.

¹⁷ Cf. n.º 3 do preâmbulo do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

¹⁸ Cf. n.º 4 do preâmbulo do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

¹⁹ Veja-se, a título de exemplo, a criação de quadros de pontuação para o estabelecimento de limites, consagrado no n.º 1 do seu art. 9.º; ou a incompatibilidade específica dos sócios das SROC, prevista no art. 37.º, que os proibia de exercerem a profissão a título individual.

²⁰ Cf. alínea d) do n.º 5 do preâmbulo.

Na sua essência, este diploma legislativo manteve as questões que procurámos destacar anteriormente, isto é, a relevância da licenciatura em Direito como uma das admissíveis para as condições gerais de inscrição²¹ e a figura (órgão) do Auditor.

Realça-se, ainda, que este DL alterou a natureza da CROC, passando de organismo cooperativo para pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial²² e aumentou-se as suas atribuições²³.

Como se sabe, após a assinatura de Portugal do Tratado de Adesão à Comunidade Económica Europeia (CEE)²⁴, a 12 de junho de 1985, aquele tornou-se, desde 1 de janeiro de 1986, um Estado-Membro²⁵.

À data, o n.º 3, do art. 8.º, da Lei Constitucional n.º 1/82, de 30 de Setembro²⁶, estipulava que “[a]s normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal [fosse] parte vigora[va]m directamente na ordem interna, desde que tal se encontr[asse] expressamente estabelecido nos respectivos tratados constitutivos”²⁷. Assim, nestes termos, Portugal tinha de respeitar as normas emanadas pela CEE²⁸.

²¹ Desta vez, com a possibilidade de dispensa de estágio pelos candidatos que, tendo exercido durante cinco anos, funções públicas ou privadas, tenham adequada experiência e conhecimento; e o estatuto profissional englobar num mesmo capítulo os direitos e deveres, honorários e reembolso de despesas, incompatibilidades gerais – escrita no plural, ainda que fosse só uma –, absolutas, relativas e as responsabilidades disciplinar e penal.

²² Cf. art. 114.º.

²³ Cf. art. 119.º.

²⁴ Atual União Europeia (UE).

²⁵ A Diretiva referia a palavra membro em minúscula. Reparámos que não há um critério homogéneo, havendo diplomas que utilizam a expressão “Estados-Membros” em maiúsculas e as palavras separadas por hífen.

²⁶ Que procedeu à primeira revisão da Constituição da República Portuguesa (CRP).

²⁷ Número (3) alterado pelo art. 6.º da Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho, suprimindo-se, nos termos da Lei, o inciso “expressamente”; e melhor adequado à realidade atual, *verbi gratia*, UE, pelo aditamento (introduzindo um n.º 4 ao art. 8.º), *mutatis mutandis*, efetuado pelo art. 3.º da Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de julho.

²⁸ Para efeitos de análise aos diplomas comunitários, teremos em especial atenção os emanados após a adesão de Portugal à CEE.

Refira-se que era a denominada Oitava Diretiva do Conselho (84/253/CEE), de 10 de abril de 1984²⁹, que estava em vigor quando Portugal aderiu à CEE. Esta Diretiva tinha como intento³⁰ “[...] harmonizar as qualificações das pessoas habilitadas a efectuar a fiscalização legal dos documentos contabilísticos e assegurar que [fossem] independentes e idóneas; [entendia que] [...] o elevado nível de conhecimentos teóricos necessários [...], bem como a capacidade de aplicação desses conhecimentos na prática dessa fiscalização, dev[iam] ser assegurados por um exame de aptidão profissional; [...] que dev[ia] dar-se aos Estados-membros o poder de aceitar pessoas que não reun[issem] todas as condições requeridas em matéria de formação teórica, mas que possu[issem] uma longa actividade profissional que lhes d[esse] uma experiência suficiente nos domínios financeiro, jurídico e contabilístico e que se sujeita[ssem] com êxito ao exame [...]”³¹.

O exame de aptidão profissional “[...] dev[ia] garantir o nível de conhecimentos teóricos necessários nas matérias pertinentes para efectuar a fiscalização legal dos documentos [...] e a capacidade de aplicar tais conhecimentos ao exercício prático dessa fiscalização. [...] A avaliação dos conhecimentos teóricos incluídos no exame dev[ia] abranger, em especial [...] normas relativas à elaboração de contas anuais e de contas consolidadas, bem como o modo de avaliação das rubricas do balanço e da determinação dos resultados[;] normas jurídicas e profissionais relativas à fiscalização legal dos documentos contabilísticos, bem como das pessoas que efectuem essas fiscalizações; [...] [e, n]a

²⁹ Esta Diretiva cuja a *letra da lei* indica ser de 10 de abril de 1982, foi publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, N.º L 126/20, a 12 de maio de 1984.

³⁰ Cf. considerandos.

³¹ De acordo com os arts. 3.º a 8.º da Diretiva, “[a]s autoridades de um Estado-membro só conced[iam] a sua aprovação a pessoas idóneas e que não exer[ciam] nenhuma actividade que [fosse] incompatível, de acordo com o direito desse Estado-membro [...]. Uma pessoa singular só pod[ia] ser aprovada para exercer a fiscalização legal [...] depois de ter obtido o nível de acesso à Universidade, submetendo-se de seguida a um programa de aprendizagem teórica[,] [...] efectuado um estágio e passado um exame de aptidão profissional de nível universitário, organizado e reconhecido pelo Estado.” Repara-se que não se discriminava a formação académica.

medida em que interessa[sse] à fiscalização de contas: [...] direito das sociedades[;] direito das falências e procedimentos análogos[;] direito fiscal[;] direito civil e comercial[;] direito do trabalho e da segurança social [...]".

Novamente, houve uma forte presença do Direito, *mutatis mutandis*, na fiscalização de contas, sendo tida como parte integrante da formação destes profissionais.

Em 1985, pela então CROC³², foi aprovado, pela primeira vez³³ o CEDP³⁴. O preâmbulo salientava que o ROC, em razão dos serviços profissionais que prestava às empresas, a outras entidades e aos poderes públicos, assumia especiais responsabilidades perante a comunidade, pelo que toda a sua conduta, quer pessoal como profissional, era olhada criticamente.

Por outro lado, referia que, no exercício da sua atividade, o ROC deveria atuar sempre com honestidade e probidade irrepreensíveis, devendo a sua conduta, profissional e pessoal, pautar-se por princípios de isenção e moralidade, evitando todo o comportamento considerado desprestigiante para a profissão. E concluía, elucidando, que o Código era de observância obrigatória para todos os ROC e que o mesmo complementava, desenvolvia, esclarecia e enquadrava normas substantivas reguladoras da sua atividade profissional³⁵.

Pautado por influências conjunturais oriundas de revisões constitucionais³⁶, assumindo-se uma estrutura profissional idêntica às ordens profissionais *stricto sensu*, uma pessoa coletiva pública *de jure*, da adesão de Portugal à CEE; de normas comunitárias e nacionais

³² Competente nos termos do disposto na alínea j), do art. 119.º, do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

³³ Em Assembleia Geral Extraordinária, realizada a 27 de novembro desse ano.

³⁴ Tendo o texto definitivo sido aprovado, apenas, em 8 de junho de 1987 e publicado no DR, III Série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987.

³⁵ Este tipo de norma (CEDP) veio complementar e desenvolver, os estatutos profissionais dos ROC. Reveja-se, a título de exemplo, em matéria de honorários, o art. 8.º do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro e o art. 10.º do CEDP de 1987.

³⁶ De 1982 e 1989.

sobre o ensino profissional³⁷; do Código das Sociedades Comerciais (CSC)³⁸; de “[...] implicações relevantes do Código do Registo Comercial, da [...] reforma fiscal e da legislação do mercado de capitais [...]; conjugados com a experiência adquirida [...]” de 11 anos; tornou-se “inadiável”³⁹, o surgimento do DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro⁴⁰.

De inovador evidencia-se, do exórdio legislativo, a título ilustrativo: a atribuição à CROC de competências em relação a estágios e exames dos candidatos a ROC; a criação de um Conselho Disciplinar⁴¹, órgão eleito da Câmara que podia “[...] fazer-se assessorar no desempenho das suas funções por juristas [...]”⁴² e que veio findar a figura de Auditor Jurídico (repare-se que, agora, o legislador vem juntar à designação de auditor o substantivo: jurídico)⁴³; e o aperfeiçoamento das condições de acesso à profissão, designadamente, em matéria de estágio e de obtenção, suspensão e perda da qualidade de Revisor.

Observa-se ainda que o DL foi estruturado em 5 títulos, sendo o IV, respeitante ao acesso à profissão, mantendo como requisito geral de inscrição como ROC, taxativamente, como uma das licenciaturas a de Direito.

Alguns anos depois da revisão do regime jurídico dos ROC, tornou-se indispensável reformular os seus estatutos, no seguimento de alterações entretanto registadas no

³⁷ Respetivamente, Diretiva 89/48/CEE do Conselho, de 21 de dezembro de 1988 e DL n.º 289/91, de 10 de agosto.

³⁸ Aprovado pelo DL n.º 262/86, de 2 de setembro.

³⁹ Cf. preâmbulo.

⁴⁰ Tenha-se em conta que este diploma teve por base a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República (AR) ao Governo, através do art. 1.º da Lei n.º 13/93, de 3 de maio.

⁴¹ Saliente-se que só com o DL n.º 487/99, de 16 de novembro, *ex vi* art. 91.º, se previu que a Assembleia Geral da OROC iria aprovar um regulamento disciplinar, com base em proposta do Conselho Diretivo, situação que ocorreu em 7 de dezembro de 2000.

⁴² Cf. o seu art. 30.º.

⁴³ Cf. o seu art. 162.º.

ordenamento jurídico interno⁴⁴ e no Direito Comunitário⁴⁵. É assim que principia o preâmbulo do DL n.º 487/99, de 16 de novembro⁴⁶.

“[...] [A] crescente relevância que [foi] reconhecida ao papel do [ROC] na defesa do interesse público, subjacente à credibilidade do exame às contas de empresas e outras entidades, e a preocupação de submeter à jurisdição da respectiva associação pública profissional tudo o que respeita à actividade de revisão legal de contas [(RLC)], auditoria às contas e serviços relacionados justifica[va]m, dentro do quadro constitucional das associações públicas, a passagem da [...] Câmara a Ordem. Assim sendo, com a consequente atribuição aos [ROC] de competências exclusivas relativamente ao exercício dessa actividade, bem como de quaisquer outras funções que por lei exi[gissem] a intervenção própria e autónoma destes profissionais sobre actos ou factos patrimoniais das mesmas entidades, todas as matérias de revisão/auditoria às contas, seja legal, estatutária ou contratual, fica[va]m submetidas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem”.

Pela primeira vez⁴⁷, o legislador nacional adjetiva indistintamente as atribuições do ROC a matérias de “revisão/auditoria”⁴⁸. Destacamos, ainda, “[a] exigência de licenciatura adequada como habilitação académica mínima para o acesso à profissão”. Este conceito indeterminado (licenciatura adequada), originário da alínea d), do art. 2.º, da Lei autorizadora do DL, é clarificado na alínea e), do art. 124º, do DL, a saber: “[...] licenciatura em Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia, Gestão de Empresas ou cursos

⁴⁴ Legislação comercial, do mercado de valores mobiliários e relativa a entidades públicas e privadas.

⁴⁵ Harmonização do regime jurídico das SROC.

⁴⁶ A AR, através do art. 1.º da Lei n.º 125/99, de 20 de agosto, autorizou o Governo a rever o Regime Jurídico dos ROC. O art. 2.º desta Lei enumerava, expressamente, o sentido e extensão das matérias a rever e introduzir.

⁴⁷ Apesar de já o ter feito na alínea c) do art. 2.º da Lei de autorização legislativa (Lei n.º 125/99, de 20 de agosto), é o DL que o consagra efetivamente.

⁴⁸ Cf. art. 5.º do diploma.

equiparados ou quaisquer outras licenciaturas que para o efeito [fossem] reconhecidas [...]”.

Por fim, refira-se que, ineditamente, apesar da alínea d), do art. 3.º, da Lei n.º 13/93, de 3 de maio, ter previsto a sua possibilidade⁴⁹, se consagrou finalmente a hipótese da existência de sócios não revisores, nas sociedades de ROC⁵⁰.

3. A supervisão

A Comissão Europeia, através do ponto 6.1, da sua Recomendação, de 15 de novembro de 2000⁵¹, propôs que os sistemas de controlo de qualidade deveriam ser objeto de uma supervisão adequada por parte de um organismo público, que contasse no seu conselho de supervisão com uma maioria de não profissionais do ramo.

O legislador (a OROC), aprovou em Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 22 de novembro de 2001, e publicou no DR, III Série, n.º 297, 26 de dezembro de 2001, o segundo CEDP, desta vez intitulando expressamente “dos ROC”⁵².

⁴⁹ Porém o art. 87.º, n.º 1 do DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro estipulava que “[o]s sócios das sociedades de revisores [eram] revisores”.

⁵⁰ Cf. art. 97.º. Destacamos a alínea d) deste art. que diz que os sócios não ROC tem de ter uma licenciatura numa das matérias que compõem o programa de exame de admissão à Ordem (*ex vi*, art. 96.º, n.º 1).

⁵¹ Relativa ao controlo de qualidade da revisão oficial de contas na União Europeia: requisitos mínimos (2001/256/CE).

⁵² Cremos que o DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro e o DL n.º 487/99, de 16 de novembro, esvaziaram, supervenientemente, ainda que de forma parcial e em poucas normas, o CEDP de 1987. Veja-se a título de exemplo os arts. referentes ao sigilo profissional (art. 5.º do CEDP de 1987, art. 62.º do DL n.º 422-A/93 e art. 72.º do DL n.º 487/99; estes últimos dois arts. referiam sempre que a matéria constante nos mesmos seria objeto de regulamentação no CEDP. E assim aconteceu pelo art. 8.º do CEDP de 2001).

Sem indicação da base legal que permitia à OROC emanar o Código⁵³ (o que nos gera a dúvida se o crivo dos serviços de publicação do Jornal Oficial da República Portuguesa⁵⁴ esteve atento a tal⁵⁵), o preâmbulo deste CEDP⁵⁶, referia que são objetivos fundamentais da profissão de ROC a credibilidade⁵⁷, o profissionalismo⁵⁸, a qualidade dos serviços⁵⁹ e a confiança⁶⁰, e como princípios fundamentais a independência, a responsabilidade, a competência, a urbanidade, a legalidade e o sigilo profissional⁶¹.

Em 2005, a Comissão Europeia, pela Decisão 2005/909/CE, de 14 de dezembro, criou um grupo de peritos para aconselhar e facilitar a cooperação entre sistemas de supervisão pública dos ROC e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

No ano seguinte, mais de 22 anos passados, foi publicada a Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, que revogou a 8.ª Diretiva, sendo substancialmente mais ampla⁶² e extensa do que a anterior.

De acordo com os seus considerandos, a Diretiva realçou mais uma vez a importância das matérias em Direito ao afirmar que “[a RLC] exig[ia] um grau adequado de

⁵³ Um requisito formal para aprovação do normativo, ultrapassável por uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico então em vigor. Assim, nos termos da alínea k) do art. 5.º do DL n.º 487/99, de 16 de novembro, constituía como uma das atribuições da Ordem estabelecer princípios e normas de ética e deontologia profissional. Ao Conselho Diretivo competia a elaboração, ao Conselho Superior dar parecer e à Assembleia Geral aprovar o código, cf. a alínea c) do art. 25.º e a alínea a), do n.º 1, do art. 30.º do referido DL.

⁵⁴ Leia-se DR.

⁵⁵ Evitando uma legística avulsa *sui generis*, filtrando gralhas como a escrita de EU em vez de UE no 3.º § do preâmbulo, ou não fosse alheia à estranha técnica, ainda que conveniente, de se publicar um índice.

⁵⁶ Entendido como “[...] código comum de valores e de conduta estabelecido pela sua organização [...]”.

⁵⁷ Por parte da sociedade na informação e nos sistemas de informação.

⁵⁸ Possibilidade de clientes, empregadores e outras partes interessadas, identificarem profissionais no campo da “revisão/auditoria”.

⁵⁹ Garantia de que os serviços obtidos do “Revisor/Auditor” sejam realizados com os mais altos padrões de desempenho.

⁶⁰ Dos utentes dos serviços na existência de uma estrutura conceptual de ética profissional que rege a prestação desses serviços.

⁶¹ Cf. capítulo II, arts. 1.º a 8.º, do CEDP de 2001.

⁶² Quase o dobro dos arts., desta vez com epígrafes.

conhecimento em matérias tais como o direito das sociedades, o direito fiscal e o direito social. (...); todos os ROC, aprovados, deveriam estar inscritos num registo que contivesse as suas informações básicas, acessível ao público; “dever[iam] respeitar [...] normas deontológicas mais exigentes [...] [que abrangessem] a sua integridade e objectividade e a sua competência e diligência profissionais. [...] A Comissão poder[ia] adoptar medidas de execução em matéria de deontologia profissional que constitu[issem] normas mínimas. Ao fazê-lo, poder[ia] ter em conta os princípios enunciados no Código de Deontologia da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC)”⁶³; e entendeu-se que “[a] realização regular de inspecções constitui[a] um bom meio para assegurar permanentemente um nível elevado de qualidade das [RLC].

Por conseguinte, os [ROC] [...] dever[iam] estar sujeitos a um sistema de controlo de qualidade organizado de modo que [fosse] independente dos [ROC] [...] submetidos a supervisão”, entendendo-se também que “[a]s inspecções e a existência de sanções adequadas contribu[iam] para evitar e corrigir os casos de execução incorrecta de uma [RLC]”; por sua vez “[o] sistema de supervisão pública dever[ia] ser gerido por pessoas que não exer[cessem] a profissão de [ROC] e que t[ivessem] conhecimentos nas matérias relevantes para a [RLC]. [...] No entanto, os Estados-Membros poder[iam] permitir que uma minoria dessas pessoas est[ivesse] envolvida na governação do sistema de supervisão pública. [...]”.

Do articulado da Diretiva destacamos ainda o art. 6.º (qualificações académicas) que nos dizia que, sem prejuízo das qualificações obtidas com base em experiência prática de longa duração, “uma pessoa singular só pod[ia] ser aprovada para efeitos da realização de [RLC]

⁶³ Verificando-se uma conjugação do Direito Comunitário com o Internacional, à semelhança do que o art. 26.º da Diretiva preconizava, isto é, que “[o]s Estados-Membros devessem exigir que os [ROC (...)] realizassem as [RLC] de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão [...]”. A Diretiva estabeleceu que os auditores devessem estar sujeitos aos seguintes princípios de deontologia profissional: independência, objectividade, confidencialidade e sigilo profissional.

após ter obtido um nível académico correspondente ao que permit[ia] o acesso à [U]niversidade ou um nível equivalente, ter completado subsequentemente um curso de formação teórica, ter obtido formação prática e [...] aprovação num exame de aptidão profissional de nível correspondente ao exame de fim de estudos universitários ou equivalente, organizado ou reconhecido pelo Estado-Membro em questão”⁶⁴.

A AR através da Lei n.º 36/2008, de 4 de agosto, autorizou o Governo a alterar o Estatutos da OROC (EOROC)⁶⁵, bem como a adaptar o regime geral das contraordenações tendo em vista a criação de um quadro sancionatório no âmbito do exercício de funções do Conselho Nacional de Supervisão da Auditoria (CNSA).

O sentido e extensão da autorização legislativa quanto à revisão do EOROC, estava previsto no art. 3.º statuindo, entre outras, alterações ao regime da formação dos ROC, a modificação das regras de acesso à profissão; a alteração do regime da responsabilidade disciplinar e de prestação de provas dos exames de admissão à OROC; a adaptação do regime de obtenção, suspensão e perda da qualidade de ROC.

Mais de dois anos depois, através do DL n.º 224/2008, de 20 de novembro, ocorreu a transposição da Diretiva n.º 2006/43/CE, para a ordem jurídica interna.

O DL prosseguiu⁶⁶ o “esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da [RLC] por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da atualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem

⁶⁴ Concordando com C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 3), p. 140, “[...] [f]ace à introdução, na generalidade dos países europeus, do chamado Processo de Bolonha não fica[va] claro o que se dev[ia] entender por “exame de fim de estudos universitários”. Ser[ia] o primeiro ciclo (licenciatura, em Portugal), o segundo ciclo (mestrado) ou o terceiro ciclo (doutoramento)? De facto não se compreend[ia] como esta Directiva (aprovada em 2006) não est[ava] harmonizada com o normativo académico europeu cuja primeira declaração foi assinada na cidade de Bolonha em 1999[,] por 29 ministros da Educação.” C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 4), p. 141, compara mesmo as duas Diretivas, através de tabelas, nomeadamente no que se refere as matérias que deviam ser abrangidas no exame de aptidão profissional, incluindo as de Direito, chegando à conclusão que não diferiam substancialmente.

⁶⁵ Aprovado pelo DL n.º 487/99, de 16 de novembro.

⁶⁶ Cf. preâmbulo.

deontológica [...], como ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública [...]⁶⁷. No que concerne ao controlo de qualidade, a Diretiva n.º 2006/43/CE manifest[ou] uma particular preocupação em assegurar a sua independência, seja impondo que a organização, recursos e financiamento do mesmo [fossem] isentos de qualquer eventual influência indevida por parte dos [ROC], seja sujeitando-o à supervisão pública por parte do [CNSA] [...].”

Na senda da transposição da Diretiva, o DL n.º 225/2008, de 20 de novembro, criou o CNSA, “ao qual⁶⁸ foi] atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos [ROC (...)]. A criação desta estrutura, [...] responsável final pela supervisão do exercício da actividade de auditoria e, simultaneamente, [garante de] uma cooperação e coordenação eficazes entre Estados membros, decorre[u] da adopção a nível comunitário de um novo modelo de supervisão [...] marcado por características de independência. Neste sentido exig[iu-se] [...] [que fosse] gerido, na sua maioria, por pessoas que não exer[ciam] a profissão de [ROC] e que t[ivessem] conhecimentos nas matérias relevantes para a [RLC]. Assim, [o] Conselho integra[ria] um representante do Banco de Portugal, da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários [(CMVM)], do Instituto de Seguros de Portugal, da [OROC] e da Inspeção-Geral de Finanças, designados de entre os membros dos respectivos conselhos de administração ou directivo ou de entre os subinspectores-gerais, conforme o caso⁶⁹. Nesta medida, [...] este [DL] alarg[ou] o âmbito

⁶⁷ “[Impôs-se], a título de requisito de independência, a rotação do sócio responsável pela orientação ou execução da [RLC] com uma periodicidade não superior a sete anos e a proibição de [RLC] em caso de auto-revisão ou de interesse pessoal, estabelece[u]-se o dever de elaboração e divulgação de um relatório de transparência pelos [ROC] [...] e sujeit[ou]-se os mesmos a um controlo de qualidade mais frequente — em cada três anos.”

⁶⁸ Cf. preâmbulo.

⁶⁹ A profissão, direta ou indiretamente, sempre teve intervenção externa.

das atribuições legais daquelas entidades, que passa[ra]m, assim, a abranger a participação no CNSA”⁷⁰.

O DL veio proceder à designação das Entidade de Interesse Público (EIP)⁷¹ e organizar um registo público centralizado acessível ao público. Colocava-se, então, o problema de existirem na ordem jurídica nacional duas entidades a quem eram cometidas responsabilidades no âmbito do registo de ROC: a OROC e a CMVM⁷².

Observa-se, ainda, que o art. 3.º referia que o órgão de fiscalização das EIP devia incluir pelo menos um membro com um curso superior adequado ao exercício das suas funções, com conhecimentos em auditoria ou contabilidade e que fosse independente⁷³.

Considerando que a Diretiva n.º 2006/43/CE, impôs aos Estados Membros o dever de assegurar que todos os ROC fossem sujeitos a um sistema de controlo de qualidade; tendo em conta a Recomendação n.º 2008/362/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio de 2008⁷⁴; e ainda o art. 68.º do EOROC; bem como os arts. 19.º a 21.º dos Estatutos do CNSA (à data em vigor), que estipulavam que os ROC deviam ser sujeitos ao controlo de qualidade pela OROC, sob supervisão do CNSA; a Assembleia Geral da OROC, de 18 de dezembro de 2009, sob proposta do Conselho Diretivo e parecer do Conselho Superior⁷⁵,

⁷⁰ Nos termos do art. 2.º dos Estatutos do CNSA, este era uma entidade sem personalidade jurídica, sujeito à tutela do Ministro das Finanças, não obstante ter personalidade judiciária, podendo fazer-se representar em juízo através de mandatário, tendo este os poderes previstos nos regimes processuais aplicáveis, sem prejuízo da representação pelo Ministério Público nos casos previsto na lei.

⁷¹ Cf. art. 2.º.

⁷² Nesse sentido impôs-se um prazo de 30 dias para a comunicação ao CNSA dos registos efetuados por aquelas duas entidades e que estas evitassem a duplicação de atos e exigências no âmbito dos respetivos processos de registo. Cf. art. 5.º.

⁷³ Paira a dúvida de saber se o legislador entendeu ser possível ter conhecimentos em auditoria sem os ter em contabilidade.

⁷⁴ Relativa ao controlo de qualidade externo dos ROC que procediam à revisão das contas de EIP. Previa no seu considerando 1 que “[p]ara uma revisão de contas de alta qualidade, [era] fundamental que a revisão legal [fosse] sujeita a um controlo de qualidade externo, o que aumentar[ia] a credibilidade da informação financeira publicada e proporcionar[ia] maior protecção a accionistas, investidores, credores e outras partes interessadas.” [...]

⁷⁵ Tendo sido emitido parecer prévio favorável, de natureza vinculativa, pelo CNSA em 22 de janeiro de 2010.

aprovou o Regulamento n.º 91/2010, de 27 de janeiro, relativo ao Controlo de Qualidade da OROC⁷⁶.

“Tal regulamento, visando a operacionalização e execução do Controlo de Qualidade da actividade dos [ROC] [...], não cur[ou], contudo, do papel e da intervenção do CNSA enquanto entidade de supervisão pública com competência para fiscalizar e assegurar a independência e efectividade do sistema de Controlo de Qualidade instituído pela OROC”⁷⁷.

Assim, nesse sentido, o CNSA, através do Regulamento n.º 654/2010, de 30 de julho, relativo à Supervisão do Controlo de Qualidade da OROC, estabeleceu as suas regras de exercício da supervisão e fiscalização, visando garantir a independência e efetividade do sistema de controlo de qualidade da OROC⁷⁸.

Em 2011 surgiu, através do Regulamento n.º 551/2011, da OROC, de 14 de outubro, o terceiro e atual Código de Ética da OROC (CEOROC)⁷⁹, aprovado por unanimidade pela Assembleia Geral da OROC⁸⁰, de 29 de setembro de 2011⁸¹.

Dissecando-o, em termos de forma, verifica-se que a terminologia redundante “deontologia profissional” deixou de existir. Baseado, expressamente, no Código de Ética da IFAC⁸², ou antes, pelo *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* da

⁷⁶ Que só foi publicado no DR, 2ª série, n.º 125, de 9 de fevereiro de 2010.

⁷⁷ Cf. segunda parte do 2.º § do Regulamento do CNSA n.º 654/2010, de 30 de julho.

⁷⁸ De referir, cronologicamente, o art. do DL n.º 71/2010, de 18 de junho, procedeu à alteração aos arts. 2.º e 3.º do DL n.º 225/2008, de 20 de novembro, mas sem qualquer relevo para a nossa análise.

⁷⁹ Publicado pelo DR, n.º 198, 2ª série, de 14 de outubro de 2011.

⁸⁰ Curiosamente, tal como os antecedentes, foi aprovado em Assembleia Geral Extraordinária (que reúne nos termos do art. 19.º do DL n.º 224/2008, de 20 de novembro), com o parecer favorável do CNSA, não obstante a Assembleia Geral ser competente para o efeito, nos termos da alínea i) do art. 16.º do mesmo DL.

⁸¹ O Código entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012 (cf. capítulo 6, § 6.1 do CEOROC), o que significa que houve uma *vacatio legis* de cerca de 3 meses.

⁸² Documento mais longo do que o CEOROC, composto por um prefácio, três partes, definições e data efetiva (entrada em vigor). Este Código do IFAC, com sucessivas edições (de 2012 a 2016), pode ser consultado em: <https://na.theiia.org/about-us/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>. Por seu turno, ANTÓNIO GONÇALVES MONTEIRO, à data Bastonário da OROC, em “Editorial”, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores ∃ Auditores*. N.º 55, julho a setembro de 2009, p. 1, congratula-se pela OROC,

*IFAC*⁸³, está estruturado em seis capítulos, por vezes divididos em secções, com epígrafes repetidas⁸⁴ sendo os seus § (não números)⁸⁵ subdivididos por epígrafes⁸⁶. Não está articulado por arts., contém inúmeras palavras repetidas⁸⁷, exemplos em demasia (quando por norma é a literatura científica e a jurisprudência que o fazem)⁸⁸, inconformidades

realizar, para a Comissão Europeia, a tradução e divulgar as Normas Internacionais de Auditoria produzidas pela *IFAC*.

⁸³ Cf. descrito no capítulo 6, § 6.2, não obstante a parte final do 2.º § do preâmbulo do CEOROC.

⁸⁴ Compare-se o capítulo 2, secção 1, com capítulo 3, secção 1 e capítulo 4, secção 1.

⁸⁵ Por norma o primeiro dígito é referente ao capítulo, o segundo à secção e o terceiro ao §; à exceção dos capítulos 5 e 6 que não têm secções.

⁸⁶ Cf. capítulo 3, secção 2; e capítulo 4, secção 1, 8 e 9.

⁸⁷ Tais como, entre outras, as palavras “confidencialidade” na alínea d), do § 2.1.3, da secção 1, do capítulo 2; “ameaça” no § 3.1.3, da secção 1, do capítulo 3; “membro” no § 4.5.2, da secção 5, do capítulo 4; “exemplo” constantes no capítulo 2, secção 5; § 2.5.3 e 2.5.5; secção 7, § 2.7.6, alínea b); capítulo 3, secção 1, § 3.1.4; secção 2, § 3.2.1; 3.2.7 e 3.2.9; secção 3, § 3.3.1; secção 4, § 3.4.1 e 3.4.2; secção 5, § 3.5.2; secção 6, § 3.6.1; capítulo 4, secção 2; § 4.2.4; secção 3, § 4.3.2; secção 4, § 4.4.1; secção 5, § 4.5.5; secção 7, § 4.7.1; secção 8, § 4.8.2; secção 9, § 4.9.10, 4.9.18, 2 vezes em 4.9.20, 4.9.22, 4.9.25, 4.9.27, 4.9.37 e 4.9.38; secção 10, § 4.10.1, 3.º § e 4.10.2, 2.º §; secção 11, § 4.11.2; capítulo 5, § 5.2; e “tais como” no capítulo 2, secção 3, § 2.3.4; capítulo 3, secção 2, § 3.2.2; secção 2, § 3.2.9; secção 4, § 3.4.2; capítulo 4, secção 2, § 4.2.3; secção 8, § 4.8.1 e 4.8.5; secção 9, § 4.9.9, 4.9.14, 4.9.17, 4.9.18, 4.9.20, 4.9.27, 4.9.32, 4.9.34, 4.9.35, 4.9.36 e 4.9.37; secção 10, § 4.10.1 e 4.10.2; e secção 11, § 4.11.1; quando os anexos 1 e 2 do Regulamento (Código) estão carregados de exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e de salvaguardas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável; e existe mesmo no Regulamento outras formas de exemplificar (cf. § 4.9.11, secção 9, do capítulo 4).

⁸⁸ Ainda que se assuma no § 2.2.1, da secção 2, capítulo 2, que «[...] é impossível definir todas as situações que criam [...] ameaças e especificar a acção apropriada. Além disso, a natureza dos trabalhos pode diferir e, conseqüentemente, podem ser criadas diferentes ameaças que exigem a aplicação de diferentes salvaguardas [...]». E existam conceitos indeterminados tais como: “o valor irrelevante e inconsequente”, previsto no § 3.6.4, da secção 6, do capítulo 3 (que acreditamos que, com a vontade de o legislador detalhar, será uma questão de tempo até termos essa definição quantificada, ainda que, sempre se dirá que, analogicamente, se pode encontrar um referencial no art. 202.º do CP); “um interesse financeiro directo ou um interesse financeiro indirecto significativo”, referido diversas vezes no articulado, tal como no § 4.2.2, da secção 2, do capítulo 4; e “um membro íntimo da família”, mencionado, entre outros §, no 3.6.1, da secção 6, do capítulo 3.

estilísticas⁸⁹, arrumação lógico-argumentativa nem sempre perceptível⁹⁰, § densos que justificavam uma arrumação diferente⁹¹ e glosas desnecessárias⁹². Deste modo, constatamos que se trata de um documento pouco jurídico, que no máximo se assemelha aos trabalhos preparatórios de atos normativos.

Esta inconformidade legística⁹³ pode ser compreendida pela influência internacional que é assumida⁹⁴. Porém, não podemos simpatizar com esta técnica jurídica (quicá mais uma evidência de que a *mens legislatoris* ou *mens legis*⁹⁵ dos auditores deve ter em conta a *praxis* jurídica e vice-versa)⁹⁶ ainda que se queira fazer uma fácil relação transpositiva de normativos com aceitação internacional, utilizando a forma de redação (pedagógica) do

⁸⁹ A palavra art. ora com letra maiúscula (capítulo 3, secção 3, § 3.3.6; e capítulo 4, secção 1, § 4.1.4) ora minúscula (secção 4, § 3.4.1); dualidade de critério quanto à utilização de travessão a anteceder o texto do § (cf. capítulo 3, secção 6, § 3.6.4 e capítulo 5, § 5.1 e 5.2), duas epígrafes para a mesma secção 2, do capítulo 3 a somar a mais duas no corpo total da secção; três epígrafes na secção 1, do capítulo 4; três epígrafes na secção 8, do capítulo 4; uma das quais com parênteses; onze epígrafes destacadas a negrito e uma não destacada (“Preparação de Registos Contabilísticos e Demonstrações Financeiras”) na secção 9, do capítulo 4. Vários estilos de destaque às epígrafes variando o tamanho de letra e algumas sem negritos.

⁹⁰ Cremos, por exemplo, que faria mais sentido se invertêssemos os § 2.1.2 com o § 2.1.1, da secção 1, do capítulo 2.

⁹¹ Cf. elucidamos nas notas de rodapé antecedentes.

⁹² Cf. § 2.1.5, da secção 1, capítulo 2; e § 4.1.4, da secção 1, capítulo 4.

⁹³ Que pode ser colmatada se tivermos em linha de conta as regras de legística a observar na elaboração de atos normativos da AR, redigidas por LUÍSA COLAÇO, MARIA DA LUZ ARAÚJO, *Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República*, Edição: Divisão de Edições da Assembleia da República, Lisboa, outubro de 2008, ou as regras de legística na elaboração de atos normativos pelo Governo, aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro, que se mantêm em vigor e foram republicadas pelo anexo II da Resolução do Conselho de Ministros n.º 90-B/2015, publicadas no DR, 1.ª série, n.º 219, de 9 de novembro de 2015.

⁹⁴ Cf. JOSÉ RODRIGUES DE JESUS, “Em foco”, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores e Auditores*, N.º 49, julho a setembro de 2009, pp. 3-5, «[o] projecto de Código de Ética – cuja concepção adaptada à nossa realidade não é fácil – segue de perto o Código do IFAC, como não podia deixar de ser, tanto pela nossa viculação a este Organismo como pela excelência das soluções, por vezes complexas, nele plasmadas».

⁹⁵ Pensamento do legislador ou pensamento legislativo.

⁹⁶ Dando uso ao § 2.3.5, da secção 3, do capítulo 2 e entendendo que o legislador deve ser munido de equipas pluridisciplinares.

articulado, usada no documento matricial. Por estes motivos, entendemos por conveniente proceder-se à retificação, quanto à forma, deste regulamento que aprova o CEOROC.

Quanto à substância, realçamos que os objetivos do CEOROC⁹⁷ são: “a) Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios [éticos] fundamentais [(a saber⁹⁸: integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional)]; b) Avaliar a importância das ameaças identificadas; e c) Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.”

Destacamos, ainda, que no capítulo I se esclarece que, para efeitos do Código, as designações “auditor” ou “auditores” referem-se a todos os ROC⁹⁹.

⁹⁷ Cf. preâmbulo.

⁹⁸ Descritos no capítulo 2, secção 1, § 2.1.3, alíneas a) a e).

⁹⁹ C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 5), pp. 137 e 168, felicita este realce por ir ao encontro da posição que defendeu há vários anos. Afirma C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 6), pp. 131-132, “[...] somos da opinião que as palavras “revisão” e “revisor” não reflectem de forma satisfatória a actividade e o profissional em causa, pelo que deveriam ser substituídas por auditoria e auditor. De facto, a palavra “auditor” significa, entre outras coisas “juiz” (de onde uma ideia de apreciação ou de julgamento, como consequência da realização de um exame) enquanto que, a palavra “revisor” significa “aquele que revê”. Parece-nos pois que, comparativamente com os termos “auditoria jurídica” e “auditor jurídico” perfeitamente inseridos e aceites na língua portuguesa, se deveria utilizar as expressões “auditoria contabilística”, “auditoria financeira” ou “auditoria independente” ou simplesmente “auditoria” e “auditor” para significar “revisão oficial de contas” e “revisor oficial de contas”. Refira-se que nos últimos anos a IFAC tem vindo a designar este profissional não só por “auditor” como também por “auditor independente”, como se pode comprovar pelos títulos das ISA 200, 705 e 706. Aliás, existe legislação [(dando o autor uma série de exemplos em nota de rodapé),] onde se referem os termos “auditoria contabilística e financeira”, “auditoria contabilística”, “técnicos de auditoria”, “auditor financeiro”, e “auditor” sendo que a própria CMVM privilegia as palavras auditoria e auditor. Contudo, na actual regulamentação da profissão [...] continuou a preferir-se, infelizmente, os termos “revisão” e “revisor” em vez de “auditoria” e “auditor”, talvez por [...] influências da literatura técnica em língua francesa onde se utilizavam as palavras *revision* e *reviseur*.” C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 7), p. 776, chama ainda atenção para a utilização da palavra “parecer” em vez de “opinião”. Em Portugal, entende-se que o ROC exprime uma opinião (cf. por exemplo ISA 200, 210, 500 ou 706). Vulgarmente se diz que: *opinião, todos temos uma* (um modo pessoal de ver algo). De acordo com o Novo Grande Dicionário da Língua Portuguesa, Vários, Editora: Texto; Ano: 2008, 1ª Edição, *apud* C. BAPTISTA COSTA, *Auditoria...* (cit n. 8), p. 743, “(...) opinião significa “parecer emitido ou manifestado, estado de espírito que consiste em pensar que uma asserção é verdadeira (mas admitindo ao mesmo tempo a possibilidade de nos enganarmos ao supô-lo tal), juízo favorável ou não que se forma sobre uma pessoa ou coisa””. Aliás o Tribunal de Contas, in *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, 1999, p. 23, consultável em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>, definiu que a Auditoria Interna trata-se de “[u]m exame ou verificação de uma dada matéria [...] com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir parecer sobre a matéria analisada”. Entendemos, pois, que

Do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014¹⁰⁰, quanto ao que temos vindo a analisar, apenas destacamos dos seus 37 considerandos, o 34.º em que novamente o legislador comunitário refere indiscriminadamente ora ROC ora auditor.

No mesmo Jornal Oficial da UE foi publicada a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, que altera, insere e suprime disposições legais da Diretiva 2006/43/CE. Esta reforça as regras relativas à independência, objetividade e deontologia profissional, bem como a sua supervisão pública.

Com uma maior harmonização das regras, pretende proteger os investidores e dar maior independência às autoridades de supervisão pública, conferindo-lhes poderes de investigação e de imposição de sanções administrativas de natureza pecuniária, para detetar, dissuadir e prevenir violações das regras aplicáveis no contexto da prestação de serviços de auditoria.

O considerando 18¹⁰¹ refere que “[p]ara reforçar a transparência da supervisão dos auditores e permitir uma maior responsabilização, cada Estado-Membro deverá designar uma única autoridade responsável pela supervisão pública dos revisores oficiais [...]. A independência dessas autoridades de supervisão pública relativamente ao setor da auditoria constitui um requisito fundamental para a integridade, a eficiência e o bom funcionamento da supervisão pública dos ROC [...]. Por conseguinte, as autoridades de supervisão pública deverão ser dirigidas por pessoas que não exerçam a profissão de ROC,

a terminologia mais adequada para uma apreciação técnica qualificada, destintiva de uma ideia sobre algo, será parecer.

¹⁰⁰ Relativo aos requisitos específicos para a RLC das EIP, e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro. O Regulamento que é de aplicação direta e obrigatória para todos os Estados-Membros, sem necessidade de transposição por diploma nacional ao contrário das Diretivas (cf. art. 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da UE), entrou em vigor em 16 de junho de 2014. Porém, algumas das suas disposições só se tornaram aplicáveis a partir de 16 de junho de 2016.

¹⁰¹ Considerando materializado na nova versão do art. 32.º da Diretiva 2006/43/CE.

devendo os Estados-Membros estabelecer procedimentos independentes e transparentes para a seleção dessas pessoas”¹⁰².

O novo e atual EOROC, foi aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro¹⁰³. Pela primeira vez a AR não incumbiu o Governo de legislar¹⁰⁴. De acordo com o art. 4.º do Estatuto, a Ordem está sujeita a uma tutela administrativa por parte do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Tem como atribuições¹⁰⁵ “[s]em prejuízo das competências de supervisão pública legalmente atribuídas à [CMVM] [...]: a) Regular o acesso e o exercício da profissão em todo o território nacional; b) Supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades [...]; c) Conceder, em exclusivo, o título profissional de [ROC]; d) Conceder o título de especialidade profissional; [...] g) Participar na elaboração de legislação que diga respeito ao acesso e exercício da profissão ou que se enquadre no âmbito das suas atribuições específicas; h) Reconhecer as qualificações profissionais obtidas fora do território nacional [...]; i) Promover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros; j) Exercer jurisdição disciplinar nos termos do [...] Estatuto; [...] l) Propor às entidades legalmente competentes medidas relativas à defesa da profissão e da função dos [ROC] e dos seus interesses profissionais e morais; [...] n) Propor ao Governo, em articulação com as entidades normalizadoras, a regulamentação de aspetos contabilísticos suscetíveis de permitirem uma mais eficiente revisão/auditoria às contas^[106]; o) Assegurar a inscrição dos [ROC (...)]

¹⁰² Como se verá, a escolha nacional dessa autoridade não está imune a controvérsia.

¹⁰³ Em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabeleceu o Regime Jurídico de Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais. Transpondo também, parcialmente, a Diretiva 2014/56/UE, que alterou a Diretiva 2006/43/CE, e assegurou parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014.

¹⁰⁴ Este diploma legal não tem preâmbulo, mas o art. 1.º da Lei, que aprova em anexo o novo EOROC, funciona como que em exórdio.

¹⁰⁵ As mais relevantes para a nossa análise, cf. art. 6.º.

¹⁰⁶ O legislador continua o binómio.

em registo público e promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública; [...]”¹⁰⁷.

Dois dias depois da publicação do diploma legal anterior, foi tornada pública a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que no seu art. 2.º aprovou em anexo o novo RJSA¹⁰⁸, o qual veio introduzir alterações significativas no regime e no quadro institucional da supervisão da atividade de auditoria em Portugal, destacando-se a extinção do CNSA e a sucessão, nas suas atribuições e competências, pela CMVM, a partir de 1 de janeiro de 2016.

¹⁰⁷ Destacamos ainda que o n.º 1, do art. 53.º utiliza, novamente, indiscriminadamente a terminologia revisão/auditoria. Por seu turno, no título IV dos Estatutos se normativiza o acesso à profissão, definindo os requisitos de inscrição gerais. Repare-se que a obrigatoriedade de inscrição tem como função assegurar o controlo prévio dos requisitos para o acesso à profissão; que o exercício de funções de interesse público por ROC inscritos na Ordem depende de prévio registo junto da CMVM; e que a Ordem comunica à CMVM, a pedido desta, a sua decisão de deferimento da inscrição de ROC devidamente instruída com os elementos que lhe serviram de base, para os efeitos estabelecidos no RJSA; eis um exemplo em que OROC presta contas à CMVM. Os requisitos gerais de inscrição são, cf. n.º 1 do art. 148.º: “a) Apresentar idoneidade e qualificação profissional adequadas para o exercício da profissão; b) Estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos; c) Ser titular de um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor, ou de um grau académico superior estrangeiro que tenha sido declarado equivalente a um daqueles graus ou reconhecido como produzindo os efeitos de um daqueles graus [- como se verá não discriminam a licenciatura -]; d) Realizar com aproveitamento o exame de admissão à Ordem; e) Realizar com aproveitamento o estágio [...]. 3 - Constituem ainda, entre outros, critérios eventuais para efeitos da verificação dos requisitos [de idoneidade e qualificação profissional adequadas] a apreciar em função, entre outros elementos, das circunstâncias concretas e do impacto dos factos na confiabilidade do candidato e na confiança no seu trabalho: a) Não gozar de boa reputação pessoal e profissional – temos sérias dúvidas como se poderá concretizar este critério; b) Ter sido condenado com decisão transitada em julgado, nos últimos cinco anos, em processo cível pelo incumprimento de obrigações contratuais ou pela violação de direitos reais ou pessoais de terceiros; c) Ter sido acusado ou pronunciado, nos últimos cinco anos, em processo penal pela prática de quaisquer crimes puníveis com pena de prisão superior a cinco anos; f) Demonstrar, nos últimos cinco anos, incapacidade para decidir de forma ponderada e criteriosa); inscrição de estrangeiros (prevista no art. 149.º, mas mais desenvolvida no título VI sobre ROC e SROC estrangeiros, realçando nós a necessidade de reconhecimento do organismo de origem pela IFAC – o que é elucidativo da importância deste para a profissão); e a comissão de inscrição). O Título IV prevê ainda as regras quanto ao exame de admissão (mantendo-se a necessidade de conhecimentos em matérias de Direito); o estágio; a obtenção, suspensão e perda da qualidade de ROC e, ainda, o levantamento da suspensão e reinscrição.

¹⁰⁸ Esta transpõe a Diretiva 2014/56/UE, que alterou a Diretiva 2006/43/CE, e assegurou a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014. Por sua vez, aquela Lei foi alterada pelo art. 6.º da Lei n.º 35/2018, de 20 de julho.

Da análise que fazemos a este diploma, destacamos, apenas, as alíneas a) e b), do n.º 2, do art. 3.º da Lei habilitante do RJSA, referente à fiscalização das EIP, as quais dizem que “[s]em prejuízo de outras exigências legais aplicáveis em razão do setor de atividade, do tipo societário ou de outras especificidades, o órgão de fiscalização das [EIP] está sujeito pelo menos aos seguintes requisitos de composição: a) Deve incluir pelo menos um membro que tenha habilitação académica adequada ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade [(não se especifica a formação)]; b) Os seus membros devem ter, no seu conjunto, formação e experiência prévias para o sector em que opera a entidade [...]”; no RJSA propriamente dito, as definições de auditor (“pessoa singular que revê as contas anuais, individuais ou consolidadas, de uma sociedade [...]”)¹⁰⁹; as referências a normas internacionais de auditoria e de contabilidade¹¹⁰; as atribuições da CMVM¹¹¹; o acesso e registo para o exercício de funções de interesse público¹¹²; os

¹⁰⁹ Constantes alíneas b) e c) do art. 2.º.

¹¹⁰ Cf. alíneas k) e l) do art. 2.º.

¹¹¹ Previstas no art. 4.º, n.º 1 a 3 e n.º 5. Mormente, “[a] supervisão pública de ROC [...] [e] a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados nos termos e para os efeitos do seu Estatuto.” Esclarece-se que “[a] atribuição de competência à OROC em matéria de supervisão de auditoria nos termos do seu Estatuto não prejudica as atribuições de supervisão da CMVM [...] [e que esta] [...] é a autoridade nacional designada nos termos do art. 20.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014.

¹¹² Cf. art. 6.º, n.º 1, “[s]em prejuízo da inscrição na OROC, cabe à CMVM proceder ao registo de ROC [...]; e o seu n.º 2 “[s]ó podem exercer funções de interesse público os ROC que se encontrem registados na CMVM [...]”. O n.º 3 esclarece que “[a] inscrição efetuada junto da OROC pelos ROC, [...] que não pretendam exercer funções de interesse público assegura a sua qualificação para todos os efeitos e atividades não incluídas nas funções de interesse público.” No entanto podemos perceber que a OROC e a CMVM não estão no mesmo patamar no que respeita ao registo para o exercício de funções. O art. 20.º expressa mesmo que compete à CMVM “assegura[r] a organização e divulgação pública centralizada do registo de: a) ROC [...]”.

poderes e prerrogativas de supervisão da CMVM¹¹³; a cooperação¹¹⁴, a utilização e troca de informação¹¹⁵; a convergência de requisitos de qualificação académica, estágios e provas de aptidão (que terão de ter em conta “a evolução verificada no domínio das atividades de auditoria e do exercício da respetiva profissão e, em particular, a convergência já alcançada no exercício da profissão em causa.”)¹¹⁶; a inevitável duplicação de procedimentos com os deveres de comunicação anual por parte dos ROC e da SROC à CMVM e à OROC¹¹⁷; o controlo de qualidade no exercício e supervisão do controlo de qualidade e inspeções (a CMVM exerce o controlo de qualidade sobre os ROC, SROC e auditores e entidades de auditoria de países terceiros que auditem EIP e supervisiona e avalia o sistema de controlo de qualidade realizado pela OROC sobre os demais ROC e SROC¹¹⁸); e no que respeita aos regulamentos necessários à concretização e ao desenvolvimento das matérias relacionadas com a auditoria, que é a CMVM, ouvindo a OROC, que os elabora¹¹⁹.

¹¹³ De acordo com art. 25.º, n.º 2 “[a] CMVM pode, sempre que entenda necessário para assegurar a adequada supervisão pública da atividade de auditoria: a) Solicitar a prestação de quaisquer informações à OROC, que fica vinculada a prestá-las; b) Dar ordens e emitir recomendações concretas à OROC”. Por seu turno, o n.º 8, diz-nos que: “[s]em prejuízo das competências atribuídas por lei à OROC em matéria de controlo de qualidade, a CMVM pode, sempre que necessário, iniciar e conduzir as ações de controlo de qualidade junto de quaisquer ROC [...], e de tomar as medidas que considere adequadas em resultado dos controlos de qualidade conduzidos.” Novamente vemos supremacia de atuação da CMVM sobre a OROC.

¹¹⁴ Cf. art. 26.º, “[a] CMVM coopera com o Comité dos Organismos de Supervisão Europeia de Auditoria (CEAOB), com as autoridades congêneres e com quaisquer outras entidades, nacionais ou internacionais, tendo em vista o exercício das suas atribuições em matéria de supervisão de auditoria. [...] As informações confidenciais obtidas ou transmitidas no quadro da supervisão de auditoria apenas podem ser utilizadas pelas autoridades competentes quando sejam necessárias ao exercício das funções de que se encontram incumbidas ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 537/2014 [...]”

¹¹⁵ Cf. arts. 27.º e 28.º.

¹¹⁶ Cf. art. 30.º.

¹¹⁷ Previstas no art. 31.º.

¹¹⁸ Cf. art. 40 e 41.º.

¹¹⁹ Cf. art. 44.º, n.º 1, alíneas a) a j).

Existem diversos aspetos nesta lei que, recorde-se por imposição do legislador comunitário¹²⁰, gerou uma mudança no sistema de supervisão, extinguindo-se mesmo o CNSA; mas não podemos deixar de referir alguns que são bastante evidentes: intensifica a independência do sistema de controlo de qualidade face à profissão; gera um aparente conflito de interesses entre a supervisão de auditoria e as restantes funções de supervisão atribuídas à CMVM; duplicação do registo público de ROC, junto da OROC e da CMVM; mantém o binómio terminológico revisão de contas/auditoria, ROC/Auditor; o alargamento do acesso à profissão, retirando-se as restrições ao tipo de formação académica; a exigência para inscrição na lista de ROC, de mestrado para os licenciados pós-Bolonha ou licenciatura apenas para os pré-Bolonha¹²¹; excessiva intervenção da CMVM na atividade dos profissionais e na atividade da Ordem¹²²; consagração da não oponibilidade do segredo profissional à CMVM¹²³; e melindrosamente, alguma menorização da OROC enquanto Associação Pública Profissional, quando confrontada com as restantes Ordens Profissionais, uma vez que há uma espécie de tutela de mérito da CMVM sobre a OROC.

¹²⁰ Cf. análise da Diretiva 2014/56/UE.

¹²¹ A alínea c) do n.º 1 do art. 148.º do EOROC, prevê como requisito geral de inscrição para ROC, ser titular de um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor. Temos sérias dúvidas se o legislador, sucessivamente (nas várias atualizações que fez ao, já referido, DL n.º 74/2006, de 24 de março), não diferencia o grau de licenciado anterior e posterior ao Processo de Bolonha (quicá com programas mais adequadas aos novos conhecimentos científicos), caso contrário as designações (nomenclaturas) seriam diferentes, não se estará a violar o princípio da igualdade, bem como a liberdade de escolha de profissão consagrados, respetivamente, no art. 13.º e 47.º da CRP. O critério subjacente à avaliação académica dos interessados não deve pautar-se por fatores quantitativos mas sim qualitativos, pelo que as licenciaturas, pré e pós-Bolonha, devem ser tidas como iguais. Por absurdo, um aluno licenciado pós-Bolonha, em 3 anos, e possuidor de um mestrado (em 2 anos) terá mais anos de estudo (mais atual), num total de 5 anos, do que um licenciado pré-Bolonha, em 4 anos.

¹²² Note-se que, cf. n.º 4 do art. 148.º, pode ser objeto de regulamentação pela CMVM, ouvida a Ordem, a apreciação dos requisitos referidos no n.º 1 do mesmo art.. Podemos, pois, entender que aqui haverá ingerência da CMVM nas atribuições da OROC porque nada tem que ver com a supervisão ou controlo da qualidade desta. E daqui pode resultar uma diminuição na sua independência, uma vez que lhe é atribuído um poder regulamentar, a par do poder de inspeção e sancionatório, com possibilidade de arrecadação de coimas.

¹²³ Cf. art. 86.º.

Ainda que, por exemplo, o preâmbulo do Regulamento da CMVM, n.º 4/2018¹²⁴, publicado no DR, 2.ª série, n.º 165, de 28 de agosto de 2018, que, procurando “(...) definir os elementos mínimos a integrar pela OROC no seu controlo de qualidade de auditoria, combinando a autonomia necessária da OROC com a fixação de elementos que permitam à CMVM exercer o seu mandato (...)”, nos diga que “(...) a consagração de uma supervisão pública da auditoria não visa a substituição de controlos mas o seu reforço, sendo que o intuito deste novo esforço normativo e organizacional foi o de construir sobre as bases previamente existentes, fazendo evoluir os instrumentos disponíveis no quadro nacional e, assim, propiciar um reforço da qualidade da supervisão no setor”; sempre caberá “(...) à CMVM a supervisão final do controlo de qualidade exercido pela OROC nos termos do artigo 69.º do [EOROC], e do n.º 2 do artigo 4.º e do n.º 8 do artigo 25.º do RJSA.”

4. Considerações finais

Ao fazermos o enquadramento legal da profissão de ROC, ficamos cientes de que no acervo legislativo o Direito tem estado bem presente na formação e trabalho destes¹²⁵; que esta tem procurado sempre adaptar-se¹²⁶ às mutações nacionais, tais como as consequentes da adesão de Portugal à CEE¹²⁷; e que é pautada pela procura da integridade, independência e competência, permanentemente submetidas a controlos de rigor e qualidade.

Não existe, formalmente, um perfil de ROC em termos habilitacionais para se ser membro da OROC. Atualmente não se impõe para a sua admissão, qualquer restrição quanto à formação de origem, alargando assim parâmetros e abrindo caminho para uma

¹²⁴ Regulamento sobre o controlo de qualidade de auditoria a exercer pela OROC.

¹²⁵ Que paulatinamente se vai designando, em alternância, de auditor.

¹²⁶ Ainda que reivindique algumas alterações terminológicas.

¹²⁷ E ao seu manancial normativo.

Ordem mais plural. Porém, exige-se um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor, tornando-se nesta perspetiva mais exigente e deve ter-se em conta os requisitos e exames para admissão estabelecidos pela OROC para ser seu membro, bem como os valores que o CEOROC advoga, mormente, em termos genéricos, uma conduta pautada pela resiliência, ceticismo e assertividade.

Demos conta que o CEOROC não respeita as normas de legística ou não está em conformidade com as melhores práticas (tentando transpor, em demasia, o Código de Ética da IFAC), o que, em nosso entender, é elucidativo da necessidade de entrosamento do Direito com a Auditoria (e vice-versa). Ambas, curiosamente, padronizam regras do dever ser que, por sua vez, legitimam a sua atuação.

Haverá, necessariamente, uma evolução linguística, em bom rigor, terminológica em que será interessante ver o desenlace do termo auditor em detrimento, ou não, de ROC ou se se manterá a opinião em vez do parecer.

Entendemos, pois, que o termo parecer é mais apropriado do que a opinião para um trabalho de um profissional. O jargão técnico constitui um elemento diferenciador de quem tem preparo e conhecimentos técnicos para emitir um parecer, de quem opina.

Vimos, também, que a profissão está muito marcada pela necessidade de independência e por uma forte supervisão, sujeita a grandes controlos de qualidade, pairando a dúvida de saber se não há uma ingerência da CMVM na OROC, ou se aquela é suficientemente competente e independente para ser a entidade supervisora desta.