

3.1. NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

Norma:

Em termos gerais, e de acordo com o Grande Dicionário da Língua Portuguesa, uma norma é uma lei, regra ou fórmula pela qual se deve dirigir qualquer pessoa ou coisa. É um modelo, exemplo, regra ou procedimento a seguir.

As **normas de auditoria** debruçam-se sobre as **qualidades profissionais dos auditores**, assim como sobre o julgamento exercido pelos mesmos na execução do seu exame e na elaboração do consequente parecer.

A designação das normas de auditoria não é uniforme. Em Portugal, a OROC adoptou a designação de **Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA)**, as quais integram um conjunto composto por:

- ➔ Recomendações Técnicas (RT);
- ➔ Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA);
- ➔ Interpretações Técnicas (IT).

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e a *International Federation of Accountants* (IFAC) prefere a designação de “**Standard**”, ao passo que a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) adopta o termo “**Statement**”.

Normas do AICPA

As normas de auditoria do AICPA, aprovadas em 1954, denominam-se de **Normas De Auditoria Geralmente Aceites (NAGA)**. Este normativo é composto por 10 normas, as quais se encontram divididas por três grandes grupos, que a seguir se apresentam:

a) Normas Gerais – As normas gerais estipulam as seguintes disposições:

- O exame de auditoria deve ser realizado por uma pessoa que tenha **adequado treino técnico e competência** como auditor;
- Deve ser mantida pelo auditor uma **independência mental** em todos os assuntos relativos ao exame de auditoria;
- Deve existir **consciência profissional** na realização do exame de auditoria e na preparação do respectivo relatório.

b) Normas Relativas ao Trabalho de Campo – O supracitado normativo refere que:

- O **trabalho de auditoria deve ser adequadamente planeado** e, no caso de haver **assistentes**, estes devem ser **apropriadamente supervisionados**;
- Tem de haver um **estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente** não só como base de **confiança** que o mesmo merece, como também para a determinação da **profundidade dos procedimentos de auditoria**;
- Devem ser obtidas **provas suficientes** através de **inspecções, observações, indagações e confirmações**, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.

c) Normas para a Elaboração de Relatórios

- O relatório de auditoria deve mencionar se as demonstrações financeiras estão apresentadas **de acordo com os PCGA**;
- O relatório de auditoria deve mencionar se os PCGA têm sido **consistentemente** observados relativamente ao período anterior;
- Devem ser aceites como razoavelmente adequadas as **notas informativas às demonstrações financeiras**, a não ser que outra coisa seja mencionada no relatório de auditoria;
- O relatório deve expressar uma **opinião relativa às demonstrações financeiras tomadas como um todo** ou a afirmação de que tal opinião não pode ser expressa.

Normas da IFAC

A IFAC foi criada em 7 de Outubro de 1977, como resultado de um acordo assinado por 63 associações de profissionais de contabilistas e auditores, que representavam 49 países de todos os continentes.

Em 2007 faziam parte da IFAC 155 associações profissionais, pertencentes a 118 países, representando mais de 2,5 milhões de profissionais da contabilidade e da auditoria. Portugal está representado na IFAC pela OROC, adoptando por isso algumas das suas normas.

Com o objectivo de desenvolver e emitir normas sobre práticas de auditoria geralmente aceites e sobre a forma e conteúdo dos relatórios de auditoria, a IFAC criou uma comissão permanente denominada de *International Auditing Practices Committee* (IAPC), que desde Abril de 2002 foi substituída pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Deste modo, as normas de auditoria da IFAC devem aplicar-se sempre que se realiza uma auditoria independente da informação financeira de qualquer entidade.

Actualmente, as normas de auditoria da IFAC encontram-se estruturadas da seguinte forma:

NORMAS DA IFAC

- Normas Internacionais de Auditoria (ISA/NIR);
- Recomendações/Declarações Internacionais de Auditoria (IAPS/RIPR);
- Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão/Exame Simplificado (ISRE);
- Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade/Asseguração (ISAE);
- Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS);
- Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC).

NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA DA IFAC

NIR 200 - Objectivo e Princípios Básicos que Regem a Revisão/Auditoria de Demonstrações Financeiras

NIR 210 - Condições dos Compromissos de Revisão/Auditoria

NIR 220 - Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria

NIR 230 – Documentação de Auditoria

NIR 240 - Fraudes e Erros

NIR 250 - Considerações das Leis e dos Regulamentos na Revisão/Auditoria das Demonstrações Financeiras

NIR 300 - Planeamento de uma Auditoria

NIR 315 – Compreensão da Entidade, do seu meio envolvente e avaliação dos riscos de distorções materiais

NIR 320 - Materialidade de Revisão/Auditoria

NIR 330 – Procedimentos do Auditor Relativamente aos Riscos Avaliados

NIR 402 - Considerações de Revisão/Auditoria Relativas a Entidades que Utilizem Empresas de Serviços

NIR 500 - Prova de Revisão/Auditoria

NIR 501 - Prova de Revisão/Auditoria - Considerações Adicionais Relativas a Rubricas Específicas

NIR 505 – Confirmações Externas

NIR 510 - Trabalhos Iniciais - Saldos de Abertura

NIR 520 - Procedimentos Analíticos

NIR 530 - Amostragem de Revisão/Auditoria e Outras Formas de Teste

NIR 540 - Revisão/Auditoria de Estimativas Contabilísticas

NIR 545 – Auditoria das Mensurações ao Justo Valor e às Divulgações

NIR 550 - Partes Relacionadas

NIR 560 - Acontecimentos Subsequentes

NIR 570 - Continuidade

NIR 580 – Declarações do Órgão de Gestão

NIR 600 - A Utilização do Trabalho de Outro Revisor/Auditor

NIR 610 - A Utilização do Trabalho de Auditoria Interna

NIR 620 - A Utilização do Trabalho de um Perito

NIR 700 - O Relatório do Revisor/Auditor sobre as Demonstrações Financeiras

NIR 701 – Modificações ao Relatório do Revisor/Auditor

NIR 710 - Comparativos

NIR 720 - Outras Informações em documentos que integrem Demonstrações Financeiras Auditadas/Revistas

NIR 800 - O Relatório do revisor/auditor sobre compromissos de revisão/auditoria com finalidade especial

RECOMENDAÇÕES/DECLARAÇÕES INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

RIPR 1000 - Procedimentos de Confirmação Entre Bancos

RIPR 1004 - O Relacionamento entre os Supervisores do Banco e os Revisores Externos/Auditores

RIPR 1005 - Considerações Especiais na Revisão/Auditoria de Pequenas Empresas

RIPR 1006 - A Revisão/Auditoria de DF de Bancos

RIPR 1010 - Consideração de Matérias Ambientais na Auditoria de Demonstrações Financeiras

RIPR 1012 - A Revisão/Auditoria de Instrumentos Financeiros Derivados

RIPR 1013 - Comércio Electrónico – Efeito na Auditoria

RIPR 1014 – O Relato pelos Auditores sobre o Cumprimento das Normas Internacionais de Relato Financeiro

NORMAS DA FEE

A FEE, cuja designação inicial era de *Union de Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC), foi criada em 1951, como resultado de um acordo assinado por várias associações de profissionais representantes de diversos países europeus, entre os quais Portugal.

Em **Dezembro de 1976** a UEC criou o **Auditing Statement Board** (ASB), o qual a partir de 1978, passou a emitir diversas normas com o objectivo de:

- Aumentar o padrão da auditoria na Europa;
- Harmonizar a auditoria das DF;
- Promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria;
- Incrementar a compreensão dos relatórios dos auditores sobre as DF.

Até 1986 a UEC publicou as seguintes 20 normas de auditoria. A FEE nunca emitiu nenhuma norma de auditoria, dada a existência das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC.

N.º	Designação da Norma	Data da Publicação
1	Objecto e alcance da auditoria das demonstrações financeiras anuais	Março 1978
2	A utilização do trabalho de outro auditor	Março 1978
3	Os papéis de trabalho do auditor	Março 1978
4	Considerações de auditoria a respeito do princípio da continuidade	Março 1978
5	A auditoria de contratos de operações cambiais de instituições de crédito	Setembro 1978
6	Controlo de qualidade – assegurar e aumentar a qualidade das auditorias	Junho 1979
7	Efeito da função auditoria interna no âmbito do exame do auditor independente	Dezembro 1980
8	O relatório de auditoria	Maio 1981
9	Revisão por um auditor independente das DF não anuais de uma empresa	Janeiro 1982
10	A presença do auditor na contagem física das existências	Maio 1982
N.º	Designação da Norma	Data da Publicação
11	Declarações do Órgão de Gestão dirigidas ao auditor	Maio 1982
12	A detecção de fraude dentro do âmbito de uma auditoria de DF	Outubro 1982
13	Considerações de auditoria a respeito de acontecimentos ocorridos após a data de referência do Balanço	Dezembro 1982
14	Considerações especiais a respeito da auditoria de DF de pequenas empresas	Julho 1983
15	A confirmação de saldos devedores como um procedimento de auditoria	Dezembro 1983
16	O auditor e os valores comparativos nas demonstrações financeiras	Dezembro 1983
17	Procedimentos de auditoria relativos a contingências	Dezembro 1983
18	Considerações de auditoria relativas ao relatório do Órgão de Gestão	Dezembro 1984
19	Auditoria dos investimentos financeiros	Novembro 1985
20	Considerações especiais a respeito da auditoria das DF consolidadas	Outubro 1986

NORMAS TÉCNICAS DE REVISÃO DE REVISÃO LEGAL DAS CONTAS (NTRLC)

Em Maio de 1983, a OROC aprovou as primeiras NTRLC, as quais deveriam ser respeitadas sempre que se efectuasse uma RLC. As referidas normas dividiam-se em cinco capítulos, tal como se apresenta:

I – Disposições Preliminares

II – Normas Técnicas de Revisão Legal das Contas

III – Regras de certificação Legal das Contas

IV – Revisão Legal de Contas

V – Organização de processos e registos

Os sucessivos desenvolvimentos das NIR, sobretudo a partir de 1994, levaram ao surgimento das segundas normas técnicas, agora denominadas de Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A), que viriam a ser aprovadas em 1997. As actuais NTR/A, transcritas a seguir, apresentam-se como um conjunto de princípios e conceitos que regulam a actividade do ROC.

SECÇÕES	
PREFÁCIO	
-	Enquadramento
-	Documentação técnica anterior
INTRODUÇÃO	
-	Emissão e força das normas e outras tomadas de posição
-	Âmbito de aplicação
NORMAS GERAIS	
NORMAS DE TRABALHO DE CAMPO	
-	Acções preparatórias
-	Planeamento
-	Coordenação, execução e supervisão do trabalho
NORMAS DE RELATO	

3.2.2 DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC

Após a elaboração das NTR/A, a OROC elaborou, em Dezembro de 1997, um conjunto de Directrizes Técnicas de Revisão/Auditoria, as quais foram substituídas, em Novembro de 1999, pelas Directrizes De Revisão/Auditoria (DRA). As DRA visam complementar e desenvolver os assuntos contemplados nas NTR/A.

DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC	
100/199 ASPECTOS GERAIS	
-	100 Comportamento profissional
-	110 Compromisso com a Entidade
-	120 Segurança proporcionada
DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC	
200/299 RESPONSABILIDADES	
-	200 Consideração de leis e regulamentos no exame de DF
-	210 Continuidade da Entidade ou das operações
-	220 Acontecimentos subsequentes
-	230 Papéis de trabalho
-	240 Fraudes e erros
-	250 Controlo de qualidade interno
300/399 PLANEAMENTO	
-	300 Planeamento do trabalho
-	310 Conhecimento da Entidade e do negócio
-	320 Materialidade
DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC	
400/499 SISTEMAS CONTABILÍSTICO E DE CONTROLO INTERNO	
-	400 Avaliação dos sistemas contabilístico e de controlo interno e determinação do risco
-	410 Revisão/auditoria em sistemas computadorizados
-	420 Considerações de revisão/auditoria quando se utilizam empresas de serviços
500/599 EVIDÊNCIA	
-	500 Revisão/Auditoria inicial – Verificação dos saldos de abertura
-	510 Prova de Revisão/Auditoria
-	520 Saldos de abertura e comparativos
-	530 Procedimentos analíticos
-	540 Amostragem
-	550 Estimativas contabilísticas
-	560 Partes relacionadas
-	570 Revisão/Auditoria de demonstrações financeiras consolidadas
-	580 Declaração do órgão de gestão
DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC	
600/699 UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE OUTRÉM	
-	600 Utilização do trabalho de outros revisores/auditores e de técnicos ou peritos
-	610 Consideração do trabalho de auditoria interna
700/799 RELATO	
-	700 Certificação Legal das Contas
-	710 Relatório de auditoria sobre as contas anuais de Entidades abrangidas pelo CMVM
-	720 Demonstrações Financeiras que incluam quantias comparativas
-	730 Relatório anual sobre a fiscalização efectuada

800/899 SERVIÇOS RELACIONADOS
- 800 Exames simplificados - 810 Procedimentos de revisão/auditoria acordados - 820 Trabalhos de compilação de informação financeira
DIRECTRIZES TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA DA OROC
900/999 TRABALHOS ESPECIAIS
- 900 Exame com finalidade específica - 901 Exame da informação semestral das Entidades abrangidas pelo CMVM - 910 Revisão/auditoria da informação financeira prospectiva - 920 Verificação das entradas para a realização do capital das sociedades
GLOSSÁRIO DE TERMOS

DIRECTRIZES DE REVISÃO/AUDITORIA (DRA) DA OROC		
N.º	Designação da DRA	Data da Publicação
230	Papéis de Trabalho (Revoga a RT 20)	Junho 1998
300	Planeamento	Junho 1999
310	Conhecimento do Negócio	Outubro 1999
320	Materialidade de Revisão/Auditoria	Dezembro 1999
400	Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria	Maio 2000
410	Controlo Interno	Maio 2000
500	Saldos de Abertura (Revoga a RT 2)	Maio 1999
505	Confirmações Externas	2006
510	Prova de Revisão/Auditoria (Revoga a RT 20)	Abril 1988
511	Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais	Abril 2005
580	Declaração do Órgão de Gestão (Revoga a RT 18)	Novembro 1998
700	Relatório de Revisão/Auditoria (Revoga a RT 10)	Dezembro 1997
701	Relatório de Auditoria elaborado por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual (Revoga a RT 12)	Fevereiro 2001
702	Relatórios a elaborar por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Semestral	Abri 2002
705	Fundos de investimento	Agosto de 2006
720	DF que incluam Comparativos (Revoga a RT 8)	Novembro 1998
790	Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada	Janeiro 2003
800	Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial	Dezembro 2001

830	Exame dos Elementos Financeiros e Estatísticos das Empresas de Seguros e das Sociedades Gestoras dos Fundos de Pensões – Encerramento de 2004	Março 2005
835	Certificação do Relatório Anual sobre os Instrumentos de Captação de Aforro Estruturados (ICAE) no Âmbito da Actividade Seguradora	Abril 2006
841	Verificação das Entradas em Espécie Para Realização de Capital das Sociedades	Dezembro 2001
842	Fusão De Sociedades	Junho 2002
843	Transformação De Sociedades	Junho 2002
850	Gestão De Embalagens E Resíduos De Embalagens	Março 2004
870	Serviços E Fundos Autónomos	Maio 2004
872	Empresas Municipais, Intermunicipais E Regionais	Fevereiro 2003
910	Exames Simplificados	Setembro 2003
925	Programa Operacional Da Economia	Maio 2003
930	Programa De Cooperação E De Ajuda Pública Ao Desenvolvimento (PROCAD)	Setembro 2007

3.2.4 RECOMENDAÇÕES TÉCNICAS DA OROC

As Recomendações Técnicas da OROC são de observância facultativa. Porém, de acordo com a OROC, se não forem adoptadas podem pôr em causa o cumprimento das NTR/A. Actualmente vigoram as Recomendações Técnicas que a seguir se apresentam.

- **RT 1** - Conferência dos Documentos de Prestação de Contas a Publicar
- **RT 3** - Verificação da Aplicação do Princípio Contabilístico da Consistência
- **RT 5** - Revisão de Demonstrações Financeiras Intercalares
- **RT 9** - Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas
- **RT 11** - Revisão da Informação Financeira Prospectiva
- **RT 16** – Despesas Confidenciais ou não Documentadas
- **RT 19** - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos

3.2.5 INTERPRETAÇÕES TÉCNICAS DA OROC

A partir de **Dezembro de 1991**, a Comissão Técnica das Normas de Revisão/Auditoria da OROC, começou a divulgar as **Interpretações Técnicas (IT)** resultantes de **consultas de carácter técnico** que lhe haviam sido dirigidas.

As IT destinam-se a orientar os ROC na aplicação das normas anteriores, bem como a promover a boa prática profissional. Até Dezembro de 2004 foram publicadas 16 IT, a saber:

N.º	Designação da Interpretação	Data da Publicação
0	Prefácio às Interpretações Técnicas	Dezembro 1991
1	Comparativos nas demonstrações financeiras consolidadas	Dezembro 1991
2	Locação Financeira	Julho 1992
3	Revisão da primeira consolidação de contas de algumas instituições financeiras	Fevereiro 1993
4	Verificação do imposto diferido respeitante às mais-valias incluídas no reinvestimento do valor de realização de alienações de elementos do imobilizado corpóreo	Dezembro 1993
5	Aplicação do método da equivalência patrimonial	Agosto 1994
6	Aplicação da directriz Contabilística n.º 16 «Reavaliação de activos imobilizados tangíveis»	Fevereiro 1995
7	Classificação das locações	Abril 1995
8	Elementos a incluir em fundos próprios das instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal	Maio 1995
N.º	Designação da Interpretação	Data da Publicação
9	Amortização pelo método das quotas degressivas	Fevereiro 1996
10	Transformação de empresas em nome individual em sociedades	Março 1996
11	Redacção e quantificação de reservas	Abril 1996
12	Excessos nas entradas em espécie para realização de capital	Dezembro 1997
13	Declaração do Órgão de Gestão	Julho 2001
14	Perda de Metade do capital	Dezembro 2001
15	Certificação Legal das Contas (CLC) com escusa de opinião	Julho 2003
16	Despesas pagas em numerário em projectos do POE/PRIME	Dezembro 2004

3.2.6 MANUAL DO ROC

A partir de Dezembro de 1985, a OROC passou também a publicar o **Manual do ROC**, periodicamente actualizado. Desde Abril de 1999, o referido manual passou a ser disponibilizado apenas em CD-ROM.

A versão inicial do Manual do ROC compreendia vários volumes com as seguintes secções:

SECÇÕES
A – LEGISLAÇÃO
Inclui os diplomas fundamentais relacionados com o exercício da profissão.

B – DIRECTRIZES E NORMAS DE REVISÃO DE CONTAS Inclui as Normas Técnicas, as Recomendações Técnicas, as Directrizes Técnicas e as Interpretações Técnicas da OROC e as Normas da IFAC e da UEC.
C – NORMAS DE CONTABILIDADE Inclui as normas nacionais (POC, Normas e Directrizes da CNC e Normas fiscais de carácter contabilístico) e as normas internacionais do IASB.
D – DIRECTIVAS DA CEE Inclui as 4.^a, 7.^a e 8.^a Directivas da UE sobre sociedades de capitais.
E – ORGANIZAÇÃO PROFISSIONAL Inclui o Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC e as Directrizes e Normas de orientação ética da IFAC.
F – FORMAÇÃO PROFISSIONAL Inclui as Directrizes da IFAC sobre formação profissional e uma Recomendação da Comissão Técnica e de Pesquisa da UEC.
G – PROCEDIMENTOS DE REVISÃO Inclui diversos procedimentos genéricos a serem aplicados no decurso da Revisão de Contas.
H – CONTABILIDADE FINANCEIRA E DE GESTÃO Inclui Normas emitidas pela IFAC sobre o assunto.

Actualmente o Manual do ROC contempla as seguintes temáticas:

- Novidades
- Revisão / Auditoria
- Contabilidade
- Regulamentação Profissional
- Organização Profissional
- Tecnologias de Informação
- Directivas da UE
- Formação Profissional
- Sector Público
- Controlo de Qualidade
- CMVM

- Sector Financeiro
- Sector Segurador

3.3. A OBTENÇÃO DA QUALIDADE PROFISSIONAL

Só pode exercer funções de ROC quem estiver inscrito na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Porém, para que isso seja possível é necessário verificar as seguintes condições:

- Cumprir os requisitos de acesso;
- Obter aprovação no exame;
- Realizar o estágio com aproveitamento.

Requisitos de Inscrição na OROC:

- Ter nacionalidade portuguesa;
- Ter idoneidade moral para o exercício do cargo;
- Estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos;
- Não ter sido condenado por qualquer crime gravemente doloso nem declarado incapaz de administrar as suas pessoas e bens;
- Possuir a licenciatura em Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia, Gestão de Empresas ou cursos equiparados, ou outros que venham a ser reconhecidos pelo Ministro da Educação, com prévia audição da OROC;
- Realizar com aproveitamento o exame de admissão à ordem;
- Realizar com aproveitamento o estágio profissional.

O exame, realizado pelo menos uma vez em cada ano, compreende quatro provas escritas e uma prova oral. Todavia, só serão admitidos à prova oral os candidatos aprovados nas provas escritas. Sendo assim, só terão aprovação no exame os candidatos que obtenham classificação positiva nas provas escritas e classificação de "aprovado" na prova oral.

O referido exame deverá incidir sobre os módulos que a seguir se apresentam:

1º Grupo	Mod. 1	Economia
	Mod. 2	Matemática Financeira e Metodos Quantitativos
	Mod. 3	Direito
2º Grupo	Mod. 4	Contabilidade Financeira
	Mod. 5	Contabilidade e Controlo de Gestão
	Mod. 6	Actividades Financeira e Seguradora
3º Grupo	Mod. 7	Fiscalidade
	Mod. 8	Finanças Empresariais
	Mod. 9	Sistemas de Informação de Gestão
4º Grupo	Mod. 10	Revisão/Auditoria
	Mod. 11	Teoria do Comportamento
	Mod. 12	Ética e Deontologia; Estatuto Profissional

A inscrição no estágio só poderá ser efectuada após a realização, com aproveitamento, do exame de admissão à Ordem, cujo júri é composto exclusivamente por um ROC.

O estágio deve ser iniciado no prazo de 3 anos após a data do exame, sob orientação geral e fiscalização da Comissão de Estágio e da orientação específica do patrono (ROC/SROC), que deverá ter, pelo menos, 5 anos de actividade na profissão.

A duração do estágio deverá ser de 3 anos, com um mínimo de 700 horas anuais, devendo dois terços do tempo ser passados junto de patrono. Excepcionalmente, a duração do estágio poderá ser reduzida para um mínimo de 1 a 2 anos, ou até, haver dispensa do estágio, dependendo da experiência demonstrada pelo candidato. No final de cada semestre cada estagiário tem que elaborar e defender perante um júri um trabalho de âmbito profissional.

Findo este processo, o requerimento de inscrição como ROC tem que ser efectuado no prazo de 3 anos após o estágio.

3.4. FORMA DE EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE PROFISSIONAL

3.4.1 AUDITOR EXTERNO OU INDEPENDENTE

A profissão de auditor pode ser exercida individualmente ou colectivamente, numa empresa de Auditoria (Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) e pessoas colectivas reconhecidas pela OROC).

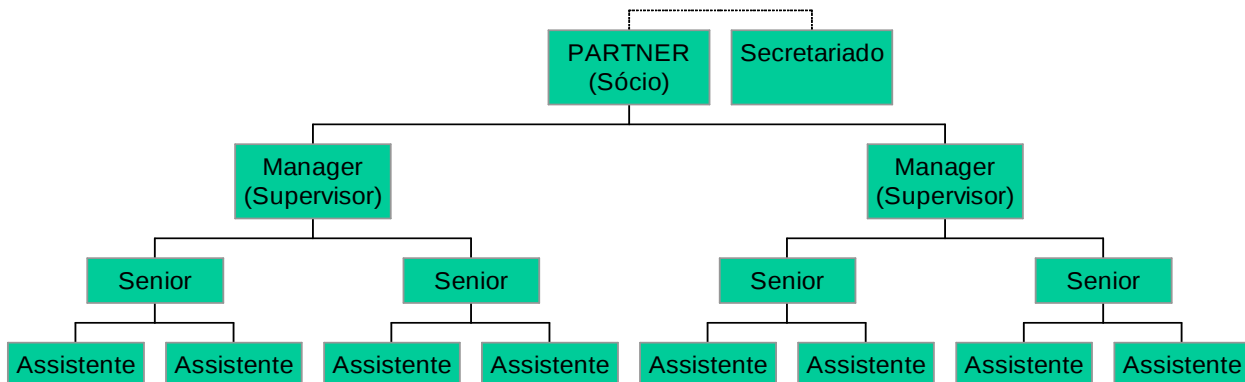
Mesmo trabalhando individualmente, o auditor pode ter uma equipa de colaboradores, os quais podem ser de natureza técnica e secretariado.

Porém, a forma mais comum de exercer esta profissão é colectivamente nas empresas de auditoria. Tal facto explica-se pelas seguintes razões:

- Número de horas necessário para desenvolver uma auditoria;
- Na maior parte das empresas o exercício económico termina no ano civil;
- Problema da especialização.

As funções desenvolvidas nas pelos auditores nas empresas de auditoria encontram-se hierarquizadas, normalmente, da seguinte forma:

HIERARQUIA DAS MULTINACIONAIS DE AUDITORIA



Sócios – Na maior parte dos países, como é o caso de Portugal, só pode ser sócio quem possuir a qualificação profissional, ou seja, quem for ROC. Ao Sócio cabe a administração da empresa e o principal contacto com os clientes. Só o Sócio pode assinar as propostas, os contratos de prestação de serviços, bem como os relatórios e pareceres.

Supervisores – Respondem perante os Sócios e orientam a execução dos diversos trabalhos. Além disso, estão responsáveis por elaborar os programas de trabalho, os contratos, relatórios e pareceres.

Seniores – São os encarregados das equipas na realização do trabalho de campo, que é desenvolvido pelos assistentes. Colaboram com os supervisores na elaboração dos programas de trabalho e de relatórios e pareceres, quando se tratam de pequenas e médias empresas.

Assistentes – Executam o trabalho de campo. Em trabalhos de pequena dimensão os assistentes podem desempenhar tarefas que normalmente estão a cargo dos Seniores.

3.5. A ÉTICA E A DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DO AUDITOR

3.5.1 Conceitos Fundamentais

Entende-se por **ética** a “parte da filosofia que trata da moral”.¹ Ética e moral são considerados ramos de conhecimento que têm a ver com os costumes, ou seja, com as formas de comportamento habitual e normal. A ética é a **ciência do dever ser**, implica a existência de valores.

¹Grande Dicionário da Língua Portuguesa.

Já a **deontologia** é a ciência dos deveres, entendendo-se por dever o acto que tem de se encontrar em virtude de uma ordem, preceito ou contrato”². Assim sendo, a **deontologia profissional** compreende as regras de qualquer actividade profissional.

3.5.2 O CÓDIGO DE ÉTICA DA IFAC

A IFAC aprovou em Julho de 1990 as primeiras Normas sobre Ética, as quais deram origem, em Julho de 1996, ao Código de Ética para os Contabilistas Profissionais, revisto em Junho de 2005 e com entrada em vigor em Junho de 2006.

Objectivos do Código de Ética da IFAC:

- Trabalhar para os mais altos padrões de **profissionalismo**;
- Trabalhar para atingir os mais altos níveis de **desempenho**;
- Trabalhar para os requisitos de **interesse público**;
- Satisfazer as 4 necessidades básicas: **credibilidade, profissionalismo, qualidade de serviço e confiança**.

Pré-requisitos dos contabilistas profissionais:

- Integridade;
- Objectividade;
- Competência e zelo profissionais;
- Confidencialidade;
- Comportamento profissional;
- Normas técnicas.

O actual Código de Ética da IFAC divide-se em três partes:

- **Parte A:** estabelece os princípios fundamentais da ética profissional para os contabilistas profissionais e proporciona uma estrutura conceptual para a aplicação de tais princípios. A parte A integra as seis secções seguintes:

- Secção 100: Introdução e Princípios Fundamentais

² Grande Dicionário da Língua Portuguesa

- Secção 110: Integridade
- Secção 120: Objectividade
- Secção 130: Competência e devido zelo profissionais
- Secção 140: Confidencialidade
- Secção 150: Comportamento profissional

- **Parte B:** define como a estrutura conceptual deve ser aplicada aos contabilistas profissionais em prática pública. A parte B integra as dez secções que se apresentam:

- Secção 200: Introdução, incluindo ameaças e salvaguardas
- Secção 210: Nomeação profissional, a qual inclui a aceitação do trabalho e mudanças na nomeação profissional
- Secção 220: Conflito de interesses
- Secção 230: Segundas opiniões
- Secção 240: Honorários e outros tipos de remuneração
- Secção 250: Promoção de serviços profissionais
- Secção 260: Prendas e hospitalidade
- Secção 270: Custódia de activos do cliente
- Secção 280: Objectividade – Todos os serviços
- Secção 290: Independência – Trabalhos de assecuração

- **Parte C:** refere como a estrutura conceptual deve ser aplicada aos contabilistas profissionais em entidades. A Parte C é composta pelas seguintes seis secções:

- Secção 300: Introdução
- Secção 310: Conflito potenciais
- Secção 320: Preparação e relato da informação
- Secção 330: Actuação com suficiente perícia
- Secção 340: Interesses financeiros
- Secção 350: Incentivo

3.5.2 O CÓDIGO DE ÉTICA DA OROC

Origem:

Em Portugal, o Projecto do primeiro Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) foi aprovado em Assembleia Geral realizada em 27 de Novembro de 1985. Porém, o texto definitivo só foi aprovado em 8 de Junho de 1987, sendo publicado no Diário da República de 17 de Outubro de 1987.

Este normativo era composto por 7 capítulos e 11 artigos. O CEDP é de aplicação obrigatória e visa enquadrar e desenvolver as normas reguladoras da actividade do ROC, individualmente ou numa SROC.

O Preâmbulo do CEDP refere que o ROC assume especiais responsabilidades perante a comunidade, deste modo, a sua conduta pessoal e profissional deve pautar-se por princípios de isenção e moralidade, devendo evitar comportamentos considerados desprestigiantes para a sua profissão.

O segundo CEDP, actualmente em vigor, foi aprovado em Assembleia Geral realizada em 22 de Novembro de 2001 e publicado no Diário da República de 26 de Dezembro de 2001, altura em que entrou em vigor. À semelhança do anterior CEDP, este também compreende 7 capítulos, embora contemple 17 artigos.

- I – Do âmbito da aplicação
- II – Dos princípios (independência, responsabilidade, competência, urbanidade, legalidade, sigilo profissional)
- III – Da publicidade e da informação
- IV – Dos deveres (do ROC para com os colegas; do ROC para com os clientes; do ROC para com a Ordem e outras entidades)
- V – Das outras normas a observar no exercício da profissão (consultoria; exercício de funções fora do território nacional; honorários e despesas)
- VI – Da responsabilidade disciplinar
- VII – Das disposições finais.

Requisitos do Auditor/Revisor:

INDEPENDÊNCIA: O ROC deve exercer a sua profissão com independência e objectividade, sem nunca se colocar numa posição que diminua o seu livre arbítrio e a capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada;

COMPETÊNCIA: O trabalho do ROC e dos seus colaboradores deve ser planeado, executado, revisto e documentado, de forma a constituir fundamentação adequada dos relatórios e pareceres emitidos;

SIGILO PROFISSIONAL: Os ROC não podem aproveitar-se, pessoalmente ou em benefício de terceiros, de segredos comerciais de que venham a tomar conhecimento no decorrer do seu trabalho. O ROC deve conservar a documentação e as informações, qualquer que seja o seu suporte ou forma sob que se apresentem, e protegê-las adequadamente.

PUBLICIDADE: É vedado aos ROC qualquer tipo de publicidade pessoal, directa ou indirecta, e por quaisquer meios.

DEVERES PARA COM OS COLEGAS: Os ROC devem proceder com a maior correcção e urbanidade, não se pronunciar publicamente sobre funções confiadas a outros, salvo com o seu acordo prévio, e actuar com a maior lealdade em todas as situações e circunstâncias.

DEVERES PARA COM OS CLIENTES: Baseiam-se na lealdade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público e implicam consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional

DEVERES PARA COM A OROC E OUTRAS ENTIDADES: O ROC deverá proceder com urbanidade, correcção e cortesia em todas as suas relações com entidades públicas ou privadas e com a comunidade em geral.

O ROC deve colaborar com a OROC nos fins legais e estatutários, no seu prestígio e na prossecução das suas atribuições. Deve ainda exercer os cargos para que tenha sido eleito ou nomeado e desempenhar, em geral, os mandatos que lhe forem conferidos