

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



OS LIMITES DA AUDITORIA INTERNA
(O PERFIL DO AUDITOR E O *WHISTLEBLOWING*)

Patrick de Oliveira Pitta Simões

Lisboa, dezembro de 2017

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

OS LIMITES DA AUDITORIA INTERNA
(O PERFIL DO AUDITOR E O *WHISTLEBLOWING*)

Patrick de Oliveira Pitta Simões

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre António da Trindade Nunes, Professor Especialista, da área científica de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre Gabriel Correia Alves

Arguente – Mestre Maria da Luz Miranda

Vogal – Mestre António da Trindade Nunes

Lisboa, dezembro de 2017

NOTA PRÉVIA

Declaro ser autor desta dissertação original e inédita, nunca antes submetida, parcial ou totalmente, a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação.

Redigi tendo em conta os critérios formais e metodológicos descritos no *Manual para a Elaboração de Dissertações*⁽¹⁾ do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), à exceção da extensão das citações (breves e longas).

Empreguei o *Novo Acordo Ortográfico*, determinado pela Resolução n.º 8/2011 do Conselho de Ministros, publicada no *Diário da República* (DR), 1ª 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.

Todas as citações estão devidamente identificadas e tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da dissertação.

Note-se que a presente dissertação, além de visar os Limites da Auditoria Interna, abordando-se o perfil do auditor, o *Whistleblowing* e concebendo-se um ensaio sobre os mesmos *tout court*, tentará, paralelamente, demonstrar a similitude procedimental e linguística entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa, não obstante procurar balizar-se naquela, numa perspetiva jurídica, sem desprimor por nenhuma instituição nacional e internacionalmente reconhecida, trazendo, ainda, ao de cima, uma perceção sobre a Auditoria Interna na Administração Pública não Empresarial ou Financeira.

Por fim, mencione-se que todas as referências às Diretrizes de Revisão/Auditoria (DR/A), que foram revogadas no decurso da investigação pelos Guias de Aplicação Técnica (GAT), devem ser entendidas como exemplificativas do que existia, ainda que, maioritariamente, se mencione as *International Standard on Auditing* (ISA) comparativamente correspondentes.

¹ Elaborado por Ferro e António (2010).

DEDICATÓRIA

Dedico a realização desta dissertação ao meu Mestre, Professor António da Trindade Nunes, que sempre me inspirou e orientou, profissional e academicamente, a ser auditor interno.

Sonhar não tem limites!

EPÍGRAFE

Nem tudo o que é possível é desejável.

José Vítor Malheiros

in Forum de Proteção de Dados

1 de julho de 2015

AGRADECIMENTOS

Aos Professores Mestres António da Trindade Nunes e Gabriel Correia Alves, por quem tenho uma grande admiração pedagógica e estima pessoal, pelo incentivo e acompanhamento pronto, atento e pertinente ao longo do mestrado.

Ao Professor Doutor Fábio de Albuquerque, pela sua constante disponibilidade em explicar as lições da unidade curricular de Tópicos Avançados de Contabilidade e Relato Financeiro.

À Professora Doutora Irene Guia Arraiano e à Senhora Helena Baptista pela crucial aposta na minha carreira profissional.

À Dr.^a Cláudia Valente, Diretora do Gabinete de Auditoria e Controlo Interno (GACI), do Instituto Politécnico de Lisboa (IPL), pela transmissão de conhecimentos *on the job*.

À Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD), na pessoa da Senhora Presidente Doutora Filipa Calvão e da Senhora Secretária Dr.^a Isabel Cristina Cruz; e ao Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), na pessoa do Senhor Vice-Presidente Mestre Nuno Oliveira, pelas informações disponibilizadas.

À *BDO & Associados*, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), por quotas de responsabilidade limitada (Lda.), na pessoa do *Audit Partner*, Dr. João Cunha Ferreira; à *Deloitte & Associados*, SROC, Sociedade Anónima (S.A.), na pessoa da *Internal Audit Manager*, Dr.^a Patrícia Pereira; à *Ernst & Young Audit & Associados*, SROC, S.A., na pessoa da *Senior Manager, Advisory*, Dr.^a Isabel Faria; e à *KPMG & Associados*, SROC, S.A., na pessoa do *Senior Manager, Risk Consulting, Advisory Services*, Dr. Rui Branco; pelas entrevistas e respostas concedidas aos inquéritos feitos.

Aos colegas e amigos Alexandra, Ana (irrepreensível), Célia, Cristina (perspicaz), Diogo (incansável), Eduardo, Luís, Maria, Paulo, Sónia e Vasco, pela entreatajuda profissional e companheirismo académico.

Um especial agradecimento ao Pedro e à tia Maria Lígia (oráculo de perseverança e serenidade), pela ajuda em lides extra trabalho e estudo, porque a vida não parou ou ficou suspensa.

A todos os que, direta ou indiretamente, me acrescentaram sabedoria, tornando possível alcançar horizontes inicialmente longínquos!

RESUMO

A Auditoria nos moldes que a conhecemos hoje, ganhou grande expressão na era da Revolução Industrial, mas foi com a mundialização de grandes empresas, que a mesma se globalizou acentuadamente.

Desde cedo se evidenciava, não obstante a simbiose, a diferença entre auditorias internas e externas. O nosso foco foi essencialmente a asserção do espaço da primeira.

O Instituto Português de Auditores Internos, apesar de não ser uma ordem profissional como a dos Revisores Oficiais de Contas, é uma referência para os auditores internos. Prepara os membros a certificarem-se no Instituto de Auditores Internos americano, a associação internacionalmente mais reconhecida entre pares.

É também nos Estados Unidos da América que, após sucessivos escândalos financeiros, se enfatizou o sistema de denúncias internas, mais conhecido por *Whistleblowing*.

Numa época de mercados financeiros tão competitivos mas interdependentes, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, emitiu recomendações sobre a adoção daquele sistema.

Face ao elevado número de notificações de tratamento de comunicações internas, de atos de gestão financeira irregular, a Comissão Nacional de Protecção de Dados deliberou princípios (Linhas de Ética) aplicáveis aos tratamentos de dados pessoais com aquela finalidade, de modo a salvaguardar a privacidade dos intervenientes.

A aplicação do novo Regulamento Geral de Protecção de Dados, trará novos desafios, em particular aos auditores internos, que deverão zelar pelo princípio da confidencialidade.

Revela-se de crucial pertinência e atualidade conhecer o perfil dos profissionais, as tendências e os limites da Auditoria Interna. Da teoria aos números e vice-versa, dissertamos respostas.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Perfil do Auditor, *Whistleblowing* (Linhas de Ética), Limites da Auditoria Interna.

ABSTRACT

Audit, as we know today, got a great relevance during Industrial Revolution, but it was not until the globalization of big companies, that has reached enormous implementation.

It was evident, from an early age, the difference between internal and external audits, despite its symbiosis. Our focus was mainly to provide supporting evidence of internal audit.

Although Portuguese Institute of Internal Auditors is not a professional order such as Statutory Auditors, is a reference for internal auditors. It trains its members to become certified at the American Institute of Internal Auditors, the most internationally recognized organization among peers.

It was also in the United States of America that, after some financial scandals, the system of internal complaints, better known as Whistleblowing, was settled.

In a time of such competitive but interdependent financial markets, the National Securities and Exchange Commission issued some recommendations on the adoption of such a system.

Apart from the internal communication of acts of irregular financial management, the National Data Protection Commission implemented principles (Lines of Ethics) towards the processing of private data for that purpose, in order to safeguard the privacy of the stakeholders.

The implementation of the new General Regulation on Data Protection will bring new challenges, mainly to internal auditors, who must watch on the principle of confidentiality.

It is of crucial and topic relevance to know professional profile, trends and limits of Internal Audit. From theory to numbers, and vice versa, we search for answers.

Keywords: Internal Audit; Audit Profile; Whistleblowing (Ethical Lines); Internal Audit Limits.

ÍNDICE

ÍNDICE DE FIGURAS.....	XI
ÍNDICE DE APÊNDICES.....	XI
LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS.....	XII
1 – INTRODUÇÃO.....	1
1.1 – Auditoria Interna.....	5
1.2 – Breve resenha histórica.....	7
2 – PERFIL DOS AUDITORES.....	12
2.1 – Enquadramento legal.....	17
2.2 – Valências e competências.....	47
2.3 – Da teoria aos números e vice-versa.....	50
3 – LINHAS DE ÉTICA (<i>WHISTLEBLOWING</i>).....	62
3.1 – Linhas de Ética.....	62
3.2 – <i>Whistleblowing</i> autorizado.....	75
4 – LIMITES DA AUDITORIA INTERNA.....	90
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
5.1 – Conclusão.....	96
5.2 – Limitações da investigação.....	101
5.3 – Análise prospetiva e desenvolvimentos futuros.....	103
Referências bibliográficas.....	108
Apêndices.....	117
Anexos.....	133

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1	Geojusauditor?.....	1
Figura 2.1	Membros individuais do IPAI e da OROC.....	13
Figura 2.2	Certificações do IPAI (meados de 2015).....	15
Figura 2.3	Tipo de curso de “Auditoria”.....	52
Figura 2.4	Cursos com a palavra “Auditoria” por NUT II.....	54
Figura 2.5	Alunos inscritos no mestrado em Auditoria pelo ISCAL.....	55
Figura 2.6	Auditores Internos por sexo.....	58
Figura 2.7	Idade dos Auditores Internos.....	59
Figura 2.8	Relevância da experiência profissional dos Auditores Internos por áreas.....	60
Figura 2.9	Anos de experiência na área da Auditoria Interna, para efeitos de recrutamento.....	60
Figura 3.1	Alertar: sim ou não?.....	67
Figura 3.2	Podem o auditor interno ser <i>whistleblower</i> ?.....	69
Figura 3.3	Notificações autorizadas por ano.....	77
Figura 3.4	Incidência geográfica do <i>Whistleblowing</i> , entre 2011 e meados de 2015, por NUT II.....	78
Figura 3.5	Subcontratação do tratamento.....	78
Figura 3.6	Origem da entidade que processa.....	79
Figura 3.7	Forma de recolha de dados pessoais.....	81
Figura 3.8	Meios de recolha direta de dados.....	82
Figura 3.9	Prazo de conservação dos dados.....	83
Figura 3.10	Local onde pode ser exercido o direito de acesso e segurança.....	84
Figura 5.1	Situações modificativas do relatório de auditoria e que afetam a opinião.....	94

ÍNDICE DE APÊNDICES

Apêndice A	– Pedido de recolha de dados ao IPAI.....	117
Apêndice B	– Princípios éticos.....	118
Apêndice C	– Cursos com a palavra “Auditoria”.....	119
Apêndice D	– Cursos com a palavra “Auditoria” por NUT II.....	120
Apêndice E	– Alunos inscritos no Mestrado em Auditoria no ISCAL.....	121
Apêndice F	– Pedido de recolha de dados às SROC.....	122
Apêndice G	– Guião de inquérito por entrevista.....	123
Apêndice H	– Algumas respostas ao guião de inquérito por entrevista – Grupo I.....	126
Apêndice I	– Algumas respostas ao guião de inquérito por entrevista – Grupo II.....	126
Apêndice J	– Algumas respostas ao guião de inquérito por entrevista – Grupo III.....	127
Apêndice K	– Lista de SROC selecionadas para o estudo.....	128
Apêndice L	– Outras formas de denominar Linhas de Ética.....	129
Apêndice M	– Pedido de recolha de dados à CNPD.....	130
Apêndice N	– Incidência geográfica do <i>Whistleblowing</i> , (2011-meados de 2015), por NUT III.....	131
Apêndice O	– Tipologia de <i>Whistleblowing</i> e <i>Whistleblowers</i>	132

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

AC – Antes de Cristo

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AP – Administração Pública

AR – Assembleia da República

ART(S) – Artigo(s)

A3ES – Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior

BES – Banco Espírito Santo

BPN – Banco Português de Negócios

BPP – Banco Privado Português

CCSA – *Certification in Control Self-Assessment*

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CF – Confirma, conforme ou confronte

CFSA – *Certified Financial Services Auditor*

CGAP – *Certified Government Auditing Professional*

CIA – *Certified Internal Auditor*

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNPD – Comissão Nacional de Protecção de Dados

CNSA – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CoCo – *Criteria of Control Framework*

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*

COBIT – *Control Objectives for Information and Related Technology*

CP – Código Penal

CPEA – *Certified Professional Environmental Auditor*

CPSA – *Certified Process Safety Auditor*

CPP – Código de Processo Penal

CRMA – *Certification in Risk Management Assurance*

CROC – Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CVM – Código dos Valores Mobiliários

DC – Depois de Cristo

DF – Demonstrações Financeiras

DGEEC – Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência

DGES – Direção-Geral de Ensino Superior

DL – Decreto-Lei

DR – Diário da República

DR/A – Diretrizes de Revisão de Auditoria

EC – Estrutura Conceptual

EE – Estabelecimento de Ensino

EIP – Entidades de Interesse Público

EPE – Entidade Pública Empresarial

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ERCS – Entidade Reguladora para a Comunicação Social

EUA – Estados Unidos da América

FEE – *Fédération des Experts Comptables*

“Four Big Five” – Quatro das cinco maiores empresas de Auditoria (SROC), que colaboraram no estudo empírico: *BDO & Associados, SROC, Lda.; Deloitte & Associados, SROC S.A.; Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A. e KPMG & Associados, SROC, S.A.*

GACI – Gabinete de Auditoria e Controlo Interno

GAT – Guias de Aplicação Técnica

IAS – *International Accounting Standards*

IATE – *Inter-Active Terminology for Europe*

IESBA – *International Ethics Standards Board for Accountants*

IEFP – Instituto do Emprego e Formação Profissional

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standard*

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

INA – Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas

INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPL – Instituto Politécnico de Lisboa

ISA – *International Standard on Auditing*

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade de Administração de Lisboa

LDA – Sociedade de responsabilidade limitada

LPDP – Lei de Proteção de Dados Pessoais

LVT – Lisboa e Vale do Tejo

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna

OCA – Observatório sobre Crises e Alternativas

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OPC – Órgão de Polícia Criminal

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*

PSI 20 – *Portuguese Stock Index*

QIAL – *Qualification in Internal Audit Leadership*

NS/NR – Não sabe ou não responde

RAA – Região Autónoma dos Açores

RAIDES – Registo de Alunos Inscritos e Diplomados do Ensino Superior

RAM – Região Autónoma da Madeira

RGPD – Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados

RJGDES – Regime Jurídico dos Graus e Diplomas do Ensino Superior

RJAIADIE – Regime Jurídico da Atividade de Inspeção da Administração Direta e Indireta do Estado

RJSA – Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

RLC – Revisão Oficial de Contas

ROC – Revisores Oficiais de Contas

SA – Sociedade Anónima

SD – Sem data

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SIADAP – Sistema integrado de gestão e avaliação de desempenho na Administração Pública

SIC – Quando numa citação o texto original apresenta um erro (gramatical ou outro) e se mantenha esse erro, de modo a mostrar que a incorreção não foi do autor da dissertação, mas sim do autor do texto original.

SIS – Serviços de Informações de Segurança

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SOX – *Sarbanes-Oxley Act* (Lei *Sarbanes-Oxley*)

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

UL – Universidade de Lisboa

URL – *Uniform resource locator*.

§ – Parágrafo

1 – INTRODUÇÃO

Quando se fala em limites o que é que nos ocorre? Até onde poderemos ir? Ao longo da componente académica do mestrado fomos pensando sobre os nossos limites. Deparámos-nos com uma questão constante: porque estará um licenciado em Geografia e Planeamento Regional e em Direito a fazer um mestrado em Auditoria?



Figura 1.1 Geojusauditor?
Fonte: Adaptado de *Shutterstock*.

A resposta (visão) sempre esteve diante de todo o percurso académico e profissional (e até mesmo pessoal) que fomos traçando: procurar, afincadamente, não perder a oportunidade de aperfeiçoar técnicas e conhecimentos⁽²⁾. Dito de outro modo, perpetuar a busca de saber mais e melhor, almejando o culto da excelência⁽³⁾.

Somos profissionalmente auditores internos e procuramos, como não podia deixar de ser, melhorar o nosso labor, por isso, não deixando de cumprir, *ipsis verbis*, o disposto n.º 1 do artigo (art.) 15.º do Decreto-Lei (DL) n.º 74/2006, de 24 de março⁽⁴⁾, que aprova o Regime

² Não será este o *busilis* da Auditoria?

³ Potencializar ferramentas cognitivas práticas, saber (para) fazer, numa sociedade heterogénea e competitiva, onde quem possui (in)formações e, efetivamente, as usa tem mais condições de sucesso.

⁴ Com as alterações introduzidas pelo DL n.º 107/2008, de 25 de junho, pelo DL n.º 230/2009, de 14 de setembro, pelo DL n.º 115/2013, de 7 de agosto e pelo DL n.º 63/2016, de 13 de setembro, que o republicou.

Jurídico dos Graus e Diplomas do Ensino Superior (RJGDES)⁵; a presente dissertação não é, meramente, mais uma etapa para a obtenção do grau de mestre. É, antes, o culminar de uma formação pós-graduada que se encara como um contínuo de aprendizagem ao longo da vida e tem, necessariamente, um cunho pessoal (de brio académico e profissional).

O assunto sobre o qual recai a nossa investigação e o alvo do nosso estudo (análise, reflexão e procura de novos horizontes)⁶ é os *Limites da Auditoria Interna*, com especial enfoque em duas variáveis (perguntas derivadas): o perfil do auditor (a sua formação) e o *Whistleblowing*⁷ (onde pretendemos compreender o seu sentido e alcance, de modo a saber em que medida este condiciona, ou não, a Auditoria Interna⁸).

Será que a Auditoria Interna tem limites? Qual será o perfil do auditor interno? Será que o *Whistleblowing* pode ser praticado por qualquer pessoa? Serão a formação académica e o *Whistleblowing* limites à Auditoria Interna? São estas as dúvidas para as quais procurámos obter respostas.

A dissertação está estruturada em cinco capítulos, divididos em secções à exceção de um, abrangendo duas componentes: uma teórica e outra prática.

Na primeira, temos o capítulo relativo à introdução (motivacional, estrutural e metodológica, justificando a pertinência do nosso estudo e definindo o objeto, objetivos e estilo empregue na investigação; à definição de Auditoria Interna e à breve evolução histórica), as secções respeitantes ao enquadramento legal (realçando a importância do Direito), às valências e competências do auditor interno e às Linhas de Ética.

⁵ A saber: «[o] grau de mestre é conferido aos que demonstrem: a) [p]ossuir conhecimentos e capacidade de compreensão a um nível que: i) [s]ustentando-se nos conhecimentos obtidos ao nível do 1.º ciclo, os desenvolva e aprofunde; ii) [p]ermitam e constituam a base de desenvolvimentos e ou aplicações originais, em muitos casos em contexto de investigação; b) [s]aber aplicar os seus conhecimentos e a sua capacidade de compreensão e de resolução de problemas em situações novas e não familiares, em contextos alargados e multidisciplinares [...]; c) [c]apacidade para integrar conhecimentos, lidar com questões complexas, desenvolver soluções ou emitir juízos em situações de informação limitada ou incompleta, incluindo reflexões sobre as implicações e responsabilidades éticas e sociais que resultem dessas soluções e desses juízos ou os condicionem; d) [s]er capazes de comunicar as suas conclusões, e os conhecimentos e raciocínios a elas subjacentes, quer a especialistas, quer a não especialistas, de uma forma clara e sem ambiguidades; e) [c]ompetências que lhes permitam uma aprendizagem ao longo da vida, de um modo [...] auto-orientado ou autónomo.»

⁶ Segundo Costa (2014:56), «[r]esumindo, o objecto tem a ver com o assunto a investigar e o objectivo tem a ver com o fim a atingir com a investigação».

⁷ De acordo com a Deliberação n.º 765/2009, da CNPD, aprovada na sessão plenária de 21 de setembro de 2009, «[e]m termos simples, podemos definir o *whistleblowing* como um sistema que se traduz na criação nas empresas de condições para denúncia de comportamentos fraudulentos ou irregulares capazes de afectar seriamente a sua actividade.» Mencione-se que a Deliberação refere-se também a este sistema como mecanismo ou dispositivo.

⁸ Não obstante fazermos abreviaturas, não iremos fazer relativamente a “Auditoria Interna” (AI). Por igualdade de circunstâncias, teríamos de fazer o mesmo relativamente ao “auditor interno” (AI), gerando-se alguma confusão.

Na segunda, temos um capítulo e secções descritivas e analíticas referentes ao perfil dos auditores (aos membros do IPAI e da OROC), da teoria aos números e vice-versa (observação dos cursos com denominação de “Auditoria”, dos mestrados em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – ISCAL –, e às informações recolhidas junto das maiores empresas de Auditoria em Portugal), e ao *Whistleblowing* autorizado pela CNPD (estudo aos dados recolhidos junto desta e àquelas empresas de Auditoria).

Em jeito de capítulos e secções teórico-práticas, temos, novamente, o perfil do auditor, os limites à Auditoria Interna, *stricto sensu*, e as considerações finais (conclusões, limitações da investigação e uma análise prospetiva com indícios de desenvolvimentos futuros), que tecemos.

Tendo em conta que «[a] dissertação é um trabalho de natureza científica, que [...] [d]eve ter, pelo menos [...] [um] enquadramento e revisão crítica da literatura [científica] mais relevante sobre a temática abordada; [...] [e uma parte] de teor prático ou experimental que aplique os conhecimentos teóricos que foram objeto de referência no enquadramento teórico»⁽⁹⁾, metodologicamente:

1. Num primeiro momento, efetuámos pesquisas doutrinárias⁽¹⁰⁾ em bibliotecas municipais e académicas⁽¹¹⁾, revimos as lições apreendidas nas unidades curriculares do mestrado em Auditoria, da licenciatura e mestrado em Direito⁽¹²⁾ e, também, lemos legislação diversa.
2. Numa segunda fase, solicitámos à CNPD o acesso aos dados disponibilizados pelas entidades que tivessem notificado àquela um tratamento de dados pessoais, com a finalidade de gestão das comunicações internas de atos de gestão financeira irregular, de modo a analisarmos as evidências da implementação, ou não, do *Whistleblowing* em Portugal.
3. Posteriormente, apelámos ao IPAI para que disponibilizasse informações que permitissem identificar e traçar um perfil dos atuais auditores internos (seus membros), aspirando (in)firmar a inexistência de limites à Auditoria Interna, no que respeita ao seu perfil

⁹ Cf. (abreviatura de confronto, confira ou conforme) alíneas i) e ii), do n.º 2, do art. 13.º do Regulamento de Cursos de Pós-Graduação e dos Cursos de 2.º ciclo (mestrado), do ISCAL, de 8 de abril de 2014.

¹⁰ Manuais académicos; dissertações de mestrado, recorrendo diversas vezes à Biblioteca do Conhecimento *Online* (b-on); e artigos científicos, com especial incidência nas revistas da especialidade destacando-se a *Revisores E Auditores*, revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC); a *Auditoria Interna*, revista do IPAI e a *Internal Auditor*, revista do *The Institute of Internal Auditors (IIA)*.

¹¹ A título de exemplo a Biblioteca Municipal dos Olivais, a do ISCAL do IPL, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (UL) e do Instituto Superior de Economia e Gestão da UL.

¹² Sobretudo Direito Comercial e Direito Administrativo.

profissional. Nesse mesmo sentido, envidámos esforços para obter também dados dos membros da OROC.

4. Paralelamente, recolhemos junto da Direção-Geral de Ensino Superior (DGES) informações sobre os cursos cuja denominação contivesse a palavra “Auditoria”; e da Direção-Geral de Estatísticas da Educação e Ciência (DGEEC), dados sobre os alunos inscritos e diplomados pelo mestrado de Auditoria do ISCAL.
5. Numa terceira etapa (ou se quisermos quinto estágio), foram inquiridas as maiores empresas de Auditoria em Portugal (de renome internacional), no sentido de nos permitirem traçar o perfil dos seus auditores internos (incluindo a sua habilitação académica e profissional, nomeadamente ministradas pelo IPAI) e a relação existente entre auditores internos e o *Whistleblowing*.
6. Por último, compilámos toda a informação e procedemos ao seu desenvolvimento, procurando primar por uma escrita assertiva (direta, objetiva e concisa).

Assumimos um estilo de escrita com diversas notas de rodapé (talvez característico de licenciados em Direito), porque cremos que é uma forma clara e conveniente para complementar, em maior detalhe, o entendimento que é dado ao texto principal.

Não olvidando as nossas habilitações académicas antecedentes, Geografia⁽¹³⁾ e Direito⁽¹⁴⁾, tentámos melhorar os conhecimentos adquiridos na parte curricular do mestrado, adicionando-as às capacidades e competências que, em simultâneo, temos vindo a desenvolver a nível profissional (com confessa influência da *praxis* do setor público).

Ao contrário de diversas dissertações anteriores que destacam a importância da Auditoria Interna, sem as menosprezar, audazmente, tentámos com o presente estudo balizar a sua atuação e traçarmos os seus limites.

Finalmente, desejamos ser uma mais-valia académica e laboral, custos de oportunidade preteridos para o desenvolvimento desta investigação, que se espera inovadora e propiciadora de novos horizontes.

¹³ Analisando diferentes escalas geográficas.

¹⁴ Abordando a regime legal subjacente.

1.1 – AUDITORIA INTERNA

Dissertar exige delimitar um tema⁽¹⁵⁾. Assim, o nosso primeiro limite é estabelecer a definição de Auditoria Interna que, paulatinamente, tem ganho importância e destaque, transformando-se a sua necessidade e expansão a atividades tão distintas, um fenómeno exponencial.

O Tribunal de Contas (TC) (1999:23), formula uma «definição geral» afirmando que se trata de «[u]m exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir parecer sobre a matéria analisada.»⁽¹⁶⁾

Câmara (2011:292) afiança, «[e]m termos amplos, a Auditoria consiste na actividade de recolha e exame de informação, inferida a partir de factos ou documentos, para determinar e reportar sobre o seu grau de conformidade com critérios pré-estabelecidos.»

Por sua vez Costa (2014:56) afirma que «[e]m termos gerais, uma [A]uditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos [...], quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.»

Concretamente, Costa e Torres (1996:216) dizem que a Auditoria Interna é a «actividade de avaliação independente, sistemática e contínua, estabelecida dentro de uma organização e ao serviço da mesma e cujo objectivo é a avaliação da eficácia dos controlos instituídos.»

¹⁵ Não relacionaremos o nosso tema com os «[...] modelos de controlo interno como os Treadway, Cadbury, Turnbull, CoCo (Criteria of Control Framework), COSO (Committee of Sponsoring Organizations) e COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology), que foram os antecedentes e os sistematizadores das ideias contidas na [...] SOX. [...]» (Pires 2008:10). Não abordaremos todos os impactos da SOX (referimo-nos à mesma no género feminino por entendermos tratar-se de uma lei, não obstante traduzindo à letra ser um Ato para o legislador Britânico), cingindo-nos apenas ao *Whistleblowing*, e quanto a este não desenvolveremos as matérias qualificadas como crime (partilhando assim o entendimento dado pelo Grupo de Protecção de Dados que no capítulo 4 desenvolveremos), nem se abordam reflexões sobre a problemática da fraude (conceito, características, classificações, tipos, prevenção, deteção, investigação e ação legal), por entendermos que, para além de ser um tema bastante apetecível pelos nossos pares, incorrendo em mais do mesmo, alongaria a nossa dissertação. Não falaremos também na intitulada “crise do *subprime*” desencadeada em 24 de julho de 2007, na sequência da queda do índice de bolsa de valores norte-americano *Dow Jones*, em consequência da concessão de empréstimos hipotecários (créditos imobiliários) de alto risco que geraram diversas situações de insolvência bancárias e que por sua vez, por arrastamento, influenciou negativa e globalmente outras bolsas de valores.

¹⁶ Replicada no glossário de termos comuns das Instituições Supremas de Controle da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (2002).

O IPAI, citando e traduzindo o *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, define «[a] [A]uditoria [I]nterna [como] uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.»⁽¹⁷⁾

De toda a revisão da literatura científica entendemos que a melhor definição de Auditoria Interna será a atividade de verificar se os recursos de uma organização, com vista ao desenvolvimento sustentável (crescimento económico que não compromete a *performance* futura), estão a ser, legalmente, aplicados com economicidade, eficiência e eficácia.

Paraphrasing Costa (2014:113), «[o] conceito de [A]uditoria [I]nterna tem vindo a evoluir ao longo dos anos [...], inicialmente, cometia-se [...], sobretudo, as funções de salvaguarda dos activos das empresas, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação acerca da credibilidade da informação financeira. Dava-se também uma ênfase bastante grande à detecção de fraudes. [...] [O] trabalho efectuado [...] era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área contabilístico-financeira. [...] [M]uitas vezes [...] era visto como uma extensão do trabalho dos auditores externos sobretudo no sentido de proporcionar a estes diversos tipos de análises, conferências e verificações [...]». No entanto, atualmente, como iremos ver ao longo da dissertação, a Auditoria Interna é mais do que a mera análise e avaliação do estado contabilístico de uma organização feita por um especialista em assuntos financeiros e económicos.

O âmbito e o propósito das atividades desenvolvidas pela Auditoria divergem consoante a estrutura da entidade e as partes envolvidas: a quem reportar, equipa de auditores, auditado e terceiros interessados ou intervenientes⁽¹⁸⁾.

A Auditoria pode comportar diversas tipologias tais como Ambiental, Energética, Estratégica e Previsional, Financeira (comumente conhecida, também por Externa ou Independente)⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾, Forense, de Gestão, Informática, Operacional (por vezes confundida com

¹⁷ Tradução livre do autor. No original: «*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.*» In *IIA*, apud página oficial na internet (rede interligada de computadores, doravante *website*) do IPAI (s.d.).

¹⁸ Vulgo “*stakeholders*”, isto é, desde clientes, utilizadores de informação (consultores, intermediários, trabalhadores ou outros colegas do auditor interno) e investidores (sócios ou acionistas), passando por “concorrentes”, fornecedores, até entidades reguladoras ou fiscalizadoras.

¹⁹ A *International Standard on Auditing* (Norma Internacional de Auditoria, a partir de agora, *ISA*) 200, que versa sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma Auditoria, refere que «o objectivo de uma (continuação da notas de rodapé)

a Interna⁽²¹⁾), Procedimental, da Qualidade, de Recursos Humanos, dos Relatórios de Sustentabilidade ou de Sistemas de Informação. Focalizemos a nossa atenção na Auditoria Interna.

1.2 – BREVE RESENHA HISTÓRICA

Esta secção procura, sinteticamente, dar a conhecer a evolução histórica internacional da Auditoria Externa e Interna, indissociáveis na sua génese.

Como refere Costa (2014:56), «[e]timologicamente a palavra Auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. [...] [N]os primórdios [...] os auditores tiravam as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas.»

Costa (2014) refere que por volta do ano 4000 a.C.⁽²²⁾ já se faziam auditorias, sobretudo às cobranças de impostos e aos armazéns dos soberanos, na Babilónia⁽²³⁾, China e Egipto. Anos

Auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras». De acordo com o ponto 3 desta *ISA*, a «finalidade de uma Auditoria é aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras. Tal é conseguido por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável». Regueira (2015) sintetiza que «[...] o foco da auditoria externa se centra na apreciação das [Demonstrações Financeiras (DF)], com o intuito de garantir integridade, credibilidade, oportunidade e relevância da informação para que se possa divulgar ao mercado a “saúde financeira” da organização. Por sua vez, a [Auditoria Interna] reporta organicamente à Administração, atuando como parceiro estratégico, apresentando soluções com vista a potenciar a performance da organização. [...]»

²⁰ Costa (2014:37) manifesta, como veremos mais adiante, desagrado com algumas expressões tais como «técnicas de revisão oficial de contas [(RLC)] (expressão infelizmente adoptada para significar auditoria contabilística ou financeira)». Explica ainda (ibid.:56) que «[n]o que se refere à auditoria financeira podemos afirmar que esta tem como objecto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objectivo a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras.» Ora sobre a independência, não entendemos apropriado “rotular” auditores externos como “independentes”, dando, à contrário, a entender que os internos (ou outros) não o são quando também o devem ser, ainda que dependendo hierarquicamente de uma estrutura. O próprio autor (ibid.:195) suscita «[u]ma questão que praticamente ainda não foi abordada mas que, sobretudo no caso das entidades de interesse público [(EIP)], faz [...] todo o sentido: haverá uma efectiva e real independência por parte das firmas de auditores enquanto os seus honorários forem pagos directamente pelas empresas que elas auditam? Pensamos que não e estamos convencidos que dentro de alguns anos será uma das principais questões que se colocará na actividade de auditoria tendo até em consideração o reduzido número de grandes firmas internacionais de auditores [...]»

²¹ Costa (2014:116) elucida que «[c]om o progressivo desenvolvimento da actividade empresarial, em termos de volume, dispersão geográfica e complexidade, as funções cometidas aos auditores internos começaram a expandir-se cada vez mais no sentido de as mesmas passarem a abranger aspectos relacionados com as diversas áreas operacionais [...]. Desta situação resultou a designação de auditoria das operações empresariais ou, mais simplesmente, auditoria operacional a qual é, afinal, um aprofundamento do âmbito da auditoria interna.»

mais tarde (1800 a.C. a 95 d.C.⁽²⁴⁾), registam-se referências bíblicas a controlos internos e auditorias surpresas.

Durante o Império Romano (cerca de 27 a.C. até 476 d.C. para o Ocidente e até 1453 para o Oriente), era usual os imperadores ordenarem examinações às contabilidades das províncias. Já nos finais do séc. XV, famílias como os *Medici*, usaram instrumentos de análise para perceberem as razões do declínio do seu Banco⁽²⁵⁾.

Todavia, a Auditoria tal como é entendida nos tempos modernos, segundo vários autores (entre eles Costa (2014:66) e Marques (2007:31)), teve início em meados do século XIX na Grã-Bretanha, como consequência da Revolução Industrial e da necessidade das organizações, sobretudo empresariais, terem bons procedimentos contabilísticos e de controlo interno.

No ano de 1854, foi criada a *The Society of Accountants in Edinburgh*, que mais tarde (em 1951) se transformaria no primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial, atualmente designado por *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.

Impulsionada pela colonização inglesa e consequente desenvolvimento industrial, a Auditoria também foi bastante difundida e aperfeiçoada nos Estados Unidos da América (EUA) e no Canadá.

Em 1939, iniciou-se a publicação de normas de Auditoria nos EUA e, em 1948, o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* publicou dez normas de Auditoria geralmente aceites⁽²⁶⁾.

Anos antes, em 1941, foi criado o *IIA*⁽²⁷⁾, crucial para o desenvolvimento e autonomia da atividade dos auditores internos a nível mundial, uma vez que agrupou-os por todo o mundo.

Com o surgimento deste Instituto a Auditoria Interna deixou de ser vista como uma extensão da Auditoria Financeira, um trabalho de mera vigilância ou de “polícia”, indo mais além do que a

²² Antes de Cristo.

²³ Capital da antiga Mesopotâmia, atual Iraque.

²⁴ Depois de Cristo.

²⁵ Ferraz (2014 jul. a set.) afirma que foram usados métodos de investigação, de apreciação de resultados, apuramentos de factos de modo a perceber as origens do problema e propor uma solução.

²⁶ Segundo o que apurámos através de Costa (2014:74) «[a] origem das normas de auditoria geralmente aceites [...] remonta a 1917 quando o então *American Institute of Accountants* (antecessor do AICPA)[,] preparou um memorandum sobre auditoria de balanços, a pedido da *Federal Trade Commission*.»

²⁷ Segundo o *website* do IIA: «[h]istorians have traced the roots of internal auditing to centuries B.C., as merchants verified receipts for grain brought to market. The real growth of the profession occurred in the 19th and 20th centuries with the expansion of corporate business. Demand grew for systems of control in companies conducting operations in many locations and employing thousands of people. Many people associate the genesis of modern internal auditing with the establishment of The IIA. The year 1941 marked a major turning point [...].»

salvaguarda de ativos, deteção de erros, irregularidades e fraudes, passando para a conceção de complexos sistemas de controlo interno e estendendo a sua atuação a controlos não puramente contabilísticos.

De referir, desde já, que a nível nacional, o IPAI (inicialmente designado por Instituto Português de Auditores Internos, atualmente Instituto Português de Auditoria Interna) foi criado a 6 de março de 1992, quando um conjunto de profissionais que exerciam a atividade de auditoria interna se associaram, profissionalmente, de modo a serem reconhecidos com as mesmas necessidades e direitos⁽²⁸⁾, como os seus colegas de outros países europeus. Mantendo-se ainda estes propósitos, o IPAI representa os auditores internos portugueses no *IIA*.

Retomando a cronologia, em 1951, foi criada a *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* que representava várias associações europeias de contabilísticas (entre as quais a Sociedade Portuguesa de Contabilidade, fundada em 27 de junho de 1945), posteriormente extinta e que deu origem, conjuntamente com o *Group d'Études de la CEE* (Comunidade Económica Europeia), à *Fédération des Experts Comptables (FEE)*⁽²⁹⁾, na qual Portugal está representado, atualmente, pela OROC⁽³⁰⁾.

Em 1953, foi fundada a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (vulgo *INTOSAI*), que congrega uma comunidade de Auditoria estatal externa⁽³¹⁾.

A partir do final dos anos 70, foram publicadas, na União Europeia (UE), várias Diretivas sobre as contas consolidadas e individuais, tanto das sociedades em geral como dos bancos, seguradoras e outras instituições financeiras.

Sucedendo ao *International Co-ordination Committee for the Accountancy Profession*, como organismo representativo da profissão de contabilista a nível mundial, criou-se, em 1977, a *International Federation of Accountants (IFAC)*⁽³²⁾⁽³³⁾.

²⁸ Apoio na sua formação, intercâmbio profissional, defesa da profissão, promoção dos seus princípios éticos e divulgação dos desenvolvimentos e descobertas que se vão fazendo na profissão.

²⁹ A *FEE* alterou a sua designação para *Accountancy Europe* a partir de janeiro de 2017. Segundo a Revista da OROC – *Revisores E Auditores* (2016 out. a dez.), «[a] alteração da sua designação anterior teve como objectivo principal um nome mais identificável com os propósitos desta organização.»

³⁰ À data, denominada por Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC). Esta foi declarada constituída, pela Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro, assinada pelos Ministros da Justiça e das Finanças, na decorrência do número suficiente (que não conseguimos apurar, apesar da nossa aguçada curiosidade) de revisores inscritos para assegurar o respetivo funcionamento, conforme previsto pelo art. 111.º do DL n.º 1/72, de 3 de janeiro.

³¹ Portugal faz-se representar pelo Tribunal de Contas na *International Organisation of Supreme Audit Institutions*. Esta é uma organização não-governamental, autónoma, independente, apolítica e com estatuto consultivo especial no Conselho Económico e Social das Nações Unidas.

No ano seguinte foi dado um passo importante para a consolidação da auditoria interna, como recorda Costa (2014:113), com a aprovação pelo *IIA* dos *Standards for the professional practice of internal auditing* que, por sua vez, definiu a «auditoria interna como uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades [...] [,] auxilia[ndo] os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. [...]».

A 10 de abril de 1984, foi publicada a Diretiva 84/253/CEE do Conselho, a primeira específica de Auditoria⁽³⁴⁾, geralmente conhecida por 8ª Diretiva, a qual estabeleceu regras para as pessoas responsáveis por efetuarem auditorias aos documentos contabilísticos⁽³⁵⁾.

Paralelamente ao acervo legislativo comunitário, que se desencadeou face às grandes crises financeiras ocorridas no final do século XX, foi publicada, nos EUA, em 2002, a *Sarbanes-Oxley Act (SOX)*⁽³⁶⁾ destinada à proteção dos investidores, melhorando a precisão e a fiabilidade das demonstrações financeiras das organizações emittentes de valores mobiliários (*public companies*), criando posteriormente o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, para monitorizar os seus auditores e elaborar normas de auditoria, de cumprimento obrigatório, aprovadas pela *Securities and Exchange Commission (SEC)*.

³² Portugal faz-se representar pela OROC, como membro (*full member*), e pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), atualmente designada por Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), como associado.

³³ Costa (2014:162) recorda que «[...] há países onde os organismos profissionais relacionados com a profissão contabilística englobam quer os preparadores da informação financeira (os contabilistas) quer os que certificam ou atestam tal informação (os auditores). É o que geralmente acontece nos países anglo-saxónicos.» Em Portugal estes dois tipos de profissionais são representados, respetivamente, por organismos distintos: a OTOC e a OCC.

O autor entende que esta «opção tem mais vantagens do que a primeira pois apesar de ambos os profissionais trabalharem com a mesma “matéria-prima” (a Contabilidade) as suas funções são substancialmente diferentes. Aliás anote-se que apesar de a nível internacional os contabilistas e os auditores (externos ou independentes) estarem representados, através dos seus organismos profissionais, numa mesma entidade (a já citada IFAC) o mesmo não se passa com os auditores internos, que a nível de cada país são representados por organismos próprios (em Portugal, o [IPAI]), os quais, por seu lado, a nível europeu estão agregados na *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* e a nível mundial, integram o *Institute of Internal Auditors*.»

³⁴ Não obstante nos considerandos desta Diretiva temos referências à Quarta Diretiva do Conselho (78/660/CEE), de 25 de julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedade e à Sétima Diretiva do Conselho (83/349/CE), de 13 de junho de 1983, relativa às contas consolidadas.

³⁵ Mais adiante, na secção 2.1, veremos com algum detalhe as alterações a esta Diretiva.

³⁶ Também apelidada, por vezes, de *Sarbox*; na literatura científica, ora vemos a ser tratada no género masculino (por exemplo o Grupo de Protecção de Dados do Artigo 29.º (2006)) talvez por, traduzindo à letra, se tratar de um ato (legislativo) e ou ter sido assinado por dois senadores (pelo senador *Paul Sarbanes* – Democrata de *Maryland* – e pelo deputado *Michael Oxley* – Republicano de *Ohio*), como no feminino, provavelmente por ser uma lei. Seguiremos este entendimento tal como Pires (2008).

Ainda em 2002, de modo a desenvolver e emitir padrões sobre práticas de auditoria geralmente aceites, a forma e o conteúdo de relatórios de auditoria⁽³⁷⁾, a *IFAC*, criou uma comissão permanente designada por *International Auditing Practices Committee*, mais tarde substituída pelo *International Auditing and Assurance Standards Board*.

Por último, e de um modo geral, à medida que as grandes empresas financeiras multinacionais se expandiram geograficamente, a Auditoria⁽³⁸⁾ acompanhou-as, espalhando-se um pouco por todo mundo, em diversas áreas de negócio e assumindo diferentes tipologias⁽³⁹⁾.

³⁷ Estes padrões são emanados pelas *ISA*, que até 1991 se denominavam *International Auditing Guidelines*. São normas profissionais de extrema importância europeia tal como se depreende pelo n.º 1 do art. 26.º da Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, a saber: «[o]s Estados-Membros devem exigir que os revisores oficiais de contas [(ROC)] e as [SROC] realizem as [RLC] de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão (...)».

³⁸ Empresas especializadas em Auditoria e a função de auditoria dentro das organizações (de todo o tipo).

³⁹ Procurando-se cada vez mais auditores especializados, com excelência ética e profissional, que assegurem o rigor e credibilidade dos seus relatórios e certificações.

2 – PERFIL DOS AUDITORES

Nos últimos tempos, tem-se questionado as qualidades técnicas dos auditores (internos ou externos), principalmente após os descabros financeiros ocorridos em grandes organizações⁽⁴⁰⁾. Esta controvérsia põe em causa não só o prestígio, bem como a própria existência da profissão, tornando-se condição *sine qua non* explicar às partes envolvidas e à sociedade civil em geral, que pela sua natureza (não repetição de trabalhos mas sim revisão, normalmente, por amostragem)⁽⁴¹⁾, a auditoria não está imune a qualquer distorção ou desvio, negligente ou intencional⁽⁴²⁾.

Sabendo-se que todo o profissional deve estar adequadamente habilitado à sua função, abordaremos neste capítulo a génese legal, bem como a formação académica e profissional do auditor, tendo em conta a evolução legislativa e as características intrínsecas ao ofício, articulada com informações obtidas em empresas de Auditoria de notabilidade internacional.

⁴⁰ Cf. Monteiro (2009 jul. a set.), «[...] [r]evisores e auditores foram, algumas vezes, criticados por não terem, supostamente, cumprido os seus deveres profissionais, tendo sido acusados de terem falhado na medida em que não terão sido capazes de detectar problemas existentes ou de antecipar riscos eminentes. Algumas vezes críticas chegaram a interrogar-se sobre o papel dos auditores ao não serem capazes de detectar fraudes e de identificar manipulações contabilísticas ainda que com grande expressão. Ninguém esteve preocupado em saber, afinal, em que consiste uma auditoria e qual a diferença entre auditoria e investigação de fraude. Em alguns casos culpabilizou-se o auditor porque não viu e absolveram-se gestores ao mais alto nível com o mero fundamento de invocarem não ter tido conhecimento directo dos factos. [...] Como em todas as profissões terá havido erros, falhas, condutas impróprias que, justa ou injustamente, lhes foram imputadas. Todavia, a grande verdade é que ficam por identificar a longa lista de situações que os auditores foram capazes de reportar e, sobretudo, por conhecer a lista infindável de falências, fraudes e outras ocorrências que terão sido evitadas por força da sua intervenção. [...]».

⁴¹ Cf. § A17 da ISA 210, «[u]ma auditoria independente [...] não serve como substituto da manutenção do controlo interno necessário [...]».

⁴² É a chamada *expectation gap*, isto é, o desfasamento entre as expectativas do trabalho do auditor e o que este realmente pode desenvolver. Rodrigues (out. a dez. de 2016), Bastonário da OROC, alerta para o facto de que «[a] auditoria não pode ser considerada como um custo de contexto. Na realidade, um custo de contexto representa desperdício de recursos, na medida em que exige o exercício de actividades que são destruidoras de valor para as entidades e para a sociedade.» Costa (2014:61) esclarece que, «[...] é normal que o público em geral entenda que o principal objectivo do trabalho dos auditores é o de descobrir fraudes quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e detecção das mesmas compete não só às pessoas a quem incumbe a governação das empresas como também à gestão. De facto, os auditores não podem obter segurança absoluta que lhes permita garantir que no decurso da auditoria sejam detectadas distorções materiais [...] devido a factores tão diversos, tais como a utilização de julgamento e de testes, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muitas das provas que lhes são apresentadas serem de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva.» Refira-se ainda o § 3 da DR/A 700 que diz que «[s]e bem que a opinião do revisor/auditor aumente a credibilidade das [...] [organizações], o utilizador não pode assumir que a opinião é uma segurança quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios da entidade ou quanto à futura viabilidade da entidade.» O auditor não é um profissional omnipresente e omnisciente. Seria desejável mas não é possível.

Todavia, temos de fazer duas ressalvas quanto às secções 3.1 e 3.3: uma relativa à componente teórica⁽⁴³⁾ e outra à componente prática.

No que concerne a esta última, inicialmente, gostaríamos de conjugar a análise dos dados solicitados ao IPAI (cf. apêndice A), no sentido de identificar e traçar um perfil dos atuais auditores internos, no que respeita às áreas de formação académica e se estas foram ministradas pelo ISCAL.

Infelizmente, o IPAI não dispunha da informação requerida de forma detalhada, estando nesse momento a iniciar uma nova base de dados com os elementos pedidos. Todavia, foi-nos facultado o número total de associados individuais, até 23 de maio de 2016, e o número aproximado de certificações destes até meados de 2015.

Para o mesmo período⁽⁴⁴⁾, procurámos saber o número total de ROC registados em atividade, a título individual, na OROC⁽⁴⁵⁾ e assim estabelecer uma relação comparativa, cf. a Figura 2.1⁽⁴⁶⁾ ilustra.



Figura 2.1 Membros individuais do IPAI e da OROC.
Fonte: IPAI e OROC. Elaboração própria.

⁴³ Entendida ainda como revisão crítica da literatura científica, não obstante poder ser considerada como teórico-prática, na medida em que se tecem comentários jurídicos de cariz pragmático-funcional.

⁴⁴ Até 16 de maio de 2016, considerando que o registo seguinte é de 20 de junho de 2016.

⁴⁵ Recorrendo à lista de registo público constante no *website* da OROC ([consult. 14 jun. 2017]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/gca/?id=253>), de modo a estabelecermos uma correlação. Não contabilizamos os ROC com inscrição suspensa, ao contrário do que a OROC fez na Revista *Revisores* *E* *Auditores* (jan. a mar. de 2017), cf. Anexo 1, uma vez que o IPAI não prevê nos seus Estatutos (publicados *in* http://www.ipai.pt/fotos/gca/estatutos_ipai_2007_1491494325.pdf) a suspensão de inscrição. Refira-se também que procuramos saber que licenciaturas eram detentores os ROC para traçar um perfil. Porém a OROC não nos facultou tal informação. Este pedido foi solicitado via telefónica. Dados que pretendíamos, também, relacionar com o mestrado em Auditoria do ISCAL.

⁴⁶ Apesar de se tratar de um gráfico, à semelhança de outros que iremos apresentar, seguindo a metodologia do *Manual para a elaboração de dissertações* do ISCAL, ou seja, de acordo com Ferro e António (2010:16), designamos por figura.

Verificámos que há mais membros do IPAI (1219) do que ROC a título individual (734). Tal diferencial, 485 indivíduos, talvez se deva à circunstância de que para o exercício da atividade de ROC ser necessário preencher requisitos legais mais estritos⁽⁴⁷⁾, existindo somente três categorias de membros⁽⁴⁸⁾, e não as quatro individuais previstas para os associados do IPAI⁽⁴⁹⁾.

Ser membro do IPAI não significa, profissionalmente, que se é auditor, muito menos interno⁽⁵⁰⁾, não sendo necessário para o exercício da profissão ser membro do IPAI⁽⁵¹⁾, visto que não existe nenhum regime impositivo⁽⁵²⁾.

Já os membros da OROC (excetuando-se os honorários)⁽⁵³⁾, que, como se verá adiante, podem ser intitulados (qualificados) como auditores, dependem⁽⁵⁴⁾ de inscrição na OROC para estarem habilitados a exercer as suas funções.

Ainda assim, parafraseando o IPAI⁽⁵⁵⁾, ser seu associado tem vantagens como: o reconhecimento profissional (a participação nas atividades desenvolvidas pelo Instituto promove o prestígio profissional), contatos profissionais (com possibilidade de intercâmbio internacional) e aperfeiçoamento formativo (através da participação em conferências, seminários e cursos que permitam a obtenção do *Certified Internal Auditor* (CIA) pelo IIA, que o IPAI organiza).

⁴⁷ Previstos no título IV dos atuais Estatutos da OROC (EOROC), aprovados pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que mais adiante na secção 2.1 voltaremos a mencionar.

⁴⁸ ROC, membros estagiários e membros honorários (cf. art. 8.º dos Estatutos).

⁴⁹ De acordo com o art. 5.º dos seus Estatutos ([consult. 14 jun. 2017]. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/estatutos_ipai_2017_1491494325.pdf), este tem «[...] as seguintes categorias de membros: a) [m]embros efectivos, os que exercem a sua profissão numa forma directa, ou como responsáveis, na auditoria interna. Podem ainda permanecer como membros efectivos todos os que tenham exercido funções nos órgãos sociais do IPAI ou que tenham sido, durante mais de três anos, membros efectivos e pretendam continuar a colaborar com o Instituto; b) [m]embros associados: - [o]s que exercem a sua actividade profissional em áreas conexas com a auditoria interna; - [o]s que exercem a docência ou investigação em estabelecimentos de ensino superior (universitário ou politécnico), na área de Auditoria ou em áreas conexas; - [o]s que, tendo sido membros efectivos e tenham cessado o exercício dessa actividade profissional, não se encontram nas condições exigidas para continuarem a ser membros efectivos; c) [m]embros estudantes, os que, nessa qualidade, frequentam cursos superiores de Auditoria, Contabilidade, Gestão, Economia e Finanças ou análogos; [...] e) [m]embros honorários, as pessoas singulares ou colectivas que tenham prestado numa forma directa ou indirecta, serviços relevantes ao IPAI. [...]».

⁵⁰ Podem ser profissionais ativos e reformados, ou apenas estudiosos.

⁵¹ Uma cédula profissional para servir de prova da sua qualidade (cf. previsto no art. 60.º do EOROC).

⁵² Cf. art. 11.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o Regime Jurídico de Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais, *a contrario sensu*. O IPAI não é denominado de Câmara Profissional, nem tão pouco de Ordem Profissional.

⁵³ Ainda que se possa assumir que existam, certamente em menor proporção e por outras vicissitudes, ROC registados que não exerçam a profissão.

⁵⁴ Nos termos do art. 147.º, n.º 1 e 2 dos EOROC.

⁵⁵ [Consult. 14 jun. 2017]. Disponível em: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=43>.

Para além desta certificação, que consiste num diploma (cédula profissional) atribuído ao auditor interno, permitindo-lhe exercer as suas funções certificadas em outros países, o IPAI ministra outros cursos que permitem obter outras certificações, nomeadamente *Certification in Control Self-Assessment* (CCSA), *Certified Government Auditing Professional* (CGAP), *Certified Financial Services Auditor* (CFSA), *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA), *Qualification in Internal Audit Leadership* (QIAL), *Certified Process Safety Auditor* (CPSA) e *Certified Professional Environmental Auditor* (CPEA).

Note-se que não nos foi indicado qualquer registo quanto às certificações QIAL, CPSA e CPEA; que não sabemos precisar a que mês se referem estes dados; e que desconhecemos se existem, nesta análise, membros com duas ou mais certificações⁽⁵⁶⁾. Contudo, podemos concluir, cf. Figura 2.2, que o CIA é claramente o curso mais relevante e com maior procura, pois em 222 certificações, 126 são relativas à certificação em CIA.

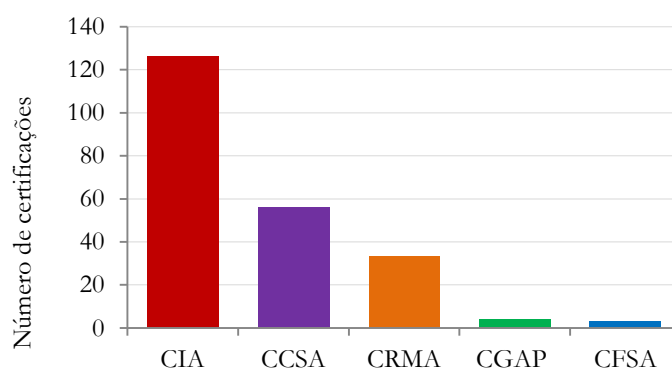


Figura 2.2 Certificações do IPAI (meados de 2015).
Fonte: IPAI. Elaboração própria.

No que respeita à componente teórica a que se refere a secção seguinte, será possível inferir que não existe legislação específica vinculativa⁽⁵⁷⁾, de modo a certificar e a garantir um estatuto profissional para auditores internos⁽⁵⁸⁾.

⁵⁶ Segundo a informação disponível no *website* do IPAI e que reproduzimos no anexo 2, podemos verificar que, curiosamente, dos seus corpos sociais (22 membros), mais de metade (12) não têm formação alguma, seis só apenas uma, três têm duas e só um membro tem mais de duas formações.

⁵⁷ De acordo com os Estatutos do IPAI, ficamos a saber que é uma associação profissional, cultural e científica, sem fins lucrativos que se rege pela lei nacional, apesar de ser internacionalmente reconhecida, pelo *IIA* como seu capítulo n.º 253 e fazer parte da Confederação Europeia de Institutos de Auditoria Interna. Entendemos que este, internacionalmente reconhecido, deve ser lido *cum grano salis* (com algum sentido crítico que nos assiste *(continuação da notas de rodapé)*)

Não obstante, os trabalhadores em funções públicas que exerçam funções de auditoria interna, mas que por regra, em termos legais, têm a categoria e pertencem à carreira de Técnico Superior⁽⁵⁹⁾, são Técnicos do TC que integram as carreiras de auditor, consultor e técnico verificador⁽⁶⁰⁾, ou Pessoal de Inspeção⁽⁶¹⁾, têm de respeitar regras específicas positivadas pelo legislador nacional⁽⁶²⁾.

Assim sendo, façamos um enquadramento cronológico e legislativo dos profissionais que o legislador, repita-se nacional, designa como auditores: os ROC; seguindo-se uma descrição das características qualitativas e investigações empíricas do seu universo.

enquanto mestrandos), pois o que está em causa, sem qualquer sentido pejorativo, é uma “americanização”, se não olvidarmos que o *IIA* é também uma associação de auditores oriunda dos EUA, e não internacional (de raiz).⁵⁸ Não iremos fazer um compêndio de regras meramente indicativas, tais como: as Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna (NIPPAI), emanadas pelo *IIA* e estruturadas em normas de atributos (que remetem para as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de auditoria interna) e normas de desempenho (que descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e facultam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços), que o IPAI edita na versão portuguesa; o enquadramento (“*framework*”) Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna do *IIA*, traduzido por Fernandes (IPAI); e as normas internacionais (*ISSAI*) produzidas pelo *INTOSAI* (que se assume como uma organização autónoma, independente, profissional e não política com o objetivo de promover o intercâmbio de ideias e conhecimentos).

⁵⁹ Na gíria, podemos, por exemplo, intitulá-los de auditores, juristas, arquitetos, entre outras denominações, mas em bom rigor não têm estes títulos profissionais no exercício de funções públicas.

⁶⁰ Previstas na alínea a) do n.º 2 do art. 30.º da Lei de Organização e Processo do TC, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro; Retificação n.º 1/99, de 16 de janeiro, Lei n.º 1/2001, de 4 de janeiro; Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro; Retificação n.º 5/2005, de 14 de fevereiro, Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto; Retificação n.º 72/2006, de 6 de outubro; Lei n.º 35/2007, de 13 de agosto; Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril; Lei n.º 61/2011, de 7 de dezembro; Lei n.º 2/2012, de 2 de janeiro; Lei n.º 20/2015, de 9 de março; e Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro; e no art. 10.º do DL n.º 440/99, de 2 de novembro; alterado pelo DL n.º 184/2001, de 21 de junho.

⁶¹ Que exerçam funções de auditoria nos serviços de inspeção, cf. alínea c) do art. 2.º e art. 3.º do DL n.º 276/2007, de 31 de julho, alterado pelo DL n.º 32/2012, de 13 de fevereiro que aprovou o Regime Jurídico da Atividade de Inspeção da Administração Direta e Indireta do Estado (RJAIADIE), colaborar com os serviços de inspeção.

⁶² Podemos dar o exemplo dos auditores internos do IPL que, procurando respeitar todas as regras internacionais de conduta que prestígiem a profissão e os próprios, têm de imperativamente cumprir os 10 princípios éticos da Administração Pública (AP) constantes na Carta Ética da AP (publicado no Boletim dos Registo e do Notariado, de 7 de julho de 2002), os princípios do Código do Procedimento Administrativo (aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 7 de janeiro), os deveres de natureza disciplinar constantes na Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, (aprovada pela Lei n.º 35/2014, de 20 junho, alterada pela Retificação n.º 37-A/2014, de 19 de agosto, pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, pela Lei n.º 84/2015, de 7 de agosto, pela Lei n.º 18/2016, de 20 de junho e pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), as normas de natureza criminal, mormente os crimes contra o Estado, previstas no Código Penal (CP – aprovado pelo DL n.º 48/95, de 15 de março, 42 vezes alterado, sendo a última alteração feita pela Lei n.º 8/2017, de 3 de março), o Código de Conduta do IPL (aprovado pelo Despacho n.º 2267/2011, publicado no DR, 2.ª série, n.º 21, de 31 de janeiro de 2011), as funções do GACI descritas no Regulamento da Estrutura Orgânica dos Serviços da Presidência do IPL (publicado no DR, 2.ª série, n.º 137, de 17 de julho de 2012, sendo, *sui generis*, anexo ao Despacho Normativo n.º 20/2009, de 13 de maio, por sua vez publicado no DR, 2.ª série, n.º 98, de 21 de maio, com as alterações introduzidas pelo Anúncio n.º 360/2013, publicado no DR, 2.ª Série, n.º 221, de 14 de novembro), o Regulamento da Norma de Controlo Interno (aprovada pelo Regulamento n.º 785/2015, publicado no DR, 2ª série, n.º 223, de 13 de novembro) e o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas de 2017 (seguindo as Recomendações n.º 1/2009, 1/2010 e 3/2015 do Conselho de Prevenção da Corrupção). Estes auditores deverão ainda, nos termos dos artigos 4.º e 5.º do RJAIADIE, colaborar com os serviços de inspeção.

2.1 – ENQUADRAMENTO LEGAL

Foi através do 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 ROC⁽⁶³⁾.

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), publicado no DR, III série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987; pelo DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro; pelo DL n.º 487/99, de 16 de novembro (retificado pela Declaração de Retificação n.º 4-A/2000, de 31 de janeiro); pelo CEDP dos ROC, publicado no DR, II série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001; pelo DL n.º 224/2008, de 20 de novembro (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), pelo Código de Ética da Ordem dos ROC, aprovado pelo Regulamento n.º 551/2011 da OROC, publicado no DR, 2ª série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011 e pela atual Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (que revogou o DL n.º 487/99, de 16 de novembro, na versão dos diplomas que se lhe seguiram)⁽⁶⁴⁾.

Com maior detalhe e acrescentando outros diplomas legais (nacionais e europeus) de relevo, sem analisar tudo o que nos suscita vontade⁽⁶⁵⁾, passamos a realçar o seguinte⁽⁶⁶⁾:

1. 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» (cf. preâmbulo), referia no art. 1.º, n.º 3, uma «lista de [ROC]» que, por sua vez, era mencionado no seu art. 43.º. Este dizia, no seu n.º 1, que seriam «objecto de regulamentação as actividades de [ROC] e de sociedades de revisão, 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.»

⁶³ Cf. art. 1.º n.º 3 e art. 43.º do diploma. Costa (2014:129) 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 Franco, Mourão e Gomes (2010:998) 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. [...]» Não iremos tão longe.

⁶⁴ Discordamos, assim, de Costa (2014:130-138 e 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 (estabelecem regras), também, os ROC em Portugal (portugueses ou estrangeiros) e, como tal, devem ser contabilizados.

⁶⁵ Apesar de falarmos pontualmente, *cum grano salis*, adaptando à Auditoria Interna, não iremos analisar ao detalhe algumas das normas nacionais de relevo para a profissão, tais como o Plano Oficial de Contas, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a Estrutura Conceptual (EC), as Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro, e os Regulamentos da CMVM ainda que com relevância para auditores.

⁶⁶ Note-se que todos os arts. mencionados dizem respeito, estritamente, aos diplomas a analisar em cada ponto.

2. O DL n.º 1/72, de 3 de janeiro, procurou «precisamente satisfazer [...] tais objectivos.»⁽⁶⁷⁾ 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.» [...]

O n.º 2 do preâmbulo prossegue, concluindo que, «em síntese, [...] 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. [...] 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. [...]»

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.»⁽⁶⁸⁾

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.

Já 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

⁶⁷ Cf. parte final, do segundo §, do n.º 1, do preâmbulo do DL.

⁶⁸ Cf., respetivamente, n.º 1 do art. 1.º. Refira-se que estreitamos a nossa análise aos ROC (a título individual), não obstante, incidentalmente, falarmos das SROC.

[...]. 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 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. [...]».

Por conveniência e sùmula de análise, destacamos, desde já, a importância que era dada a licenciados em Direito e às matérias (disciplinas), conhecimentos e experiência das questões jurídicas. Salientamos ainda, que era permitida a inscrição de estrangeiros desde que preenchidos os requisitos anteriormente descritos e que houvesse reciprocidade entre o Estado de proveniência do interessado e Portugal no exercício da profissão. Havia, também, a possibilidade de dispensa do exame de aptidão, desde que respeitados certos períodos de exercício da profissão e a comissão encarregada da inscrição na lista considerasse terem sido adquiridos os conhecimentos e a experiência indispensáveis ao bom exercício da profissão.

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⁽⁶⁹⁾.

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.

Continuando a leitura do DL vemos que o capítulo IV⁽⁷⁰⁾ disciplinava os deveres e incompatibilidades dos revisores de contas, dando ênfase⁽⁷¹⁾ ao dever de sigilo profissional,

⁶⁹ Uma espécie de Provedor da Qualidade que, crescentemente, vem surgindo um pouco por todo lado.

⁷⁰ Arts. 32.º a 42.º.

à proibição de aproveitamento de segredos, ao dever de agir com o próprio nome, à proibição de publicidade pessoal, aos deveres de comunicação e de organização de processos e registos, às incompatibilidades absolutas e relativas, ao incumprimento de deveres relativos ao desempenho de cargos e à falta de pagamento de quotas⁽⁷²⁾.

Denotava-se que havia algum centralismo da CROC, através do dever de comunicação, bem como quando avoca a preocupação de disciplinar os honorários, e de responsabilizar, *ab initio*, disciplinar e penalmente, tanto os ROC como as SROC⁽⁷³⁾.

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.»

Não entendemos o sentido prático da alínea c) do n.º 1 do art. 12.º, que estatua que a Comissão encarregada da inscrição na lista (aquela que, no art. 3.º afirmava só poderem 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 substituísse⁽⁷⁴⁾.

3. 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.
4. O DL n.º 260/76, de 8 de abril e o DL n.º 135/78, de 9 de junho, cf. n.º 3 do preâmbulo do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, 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 [...]»⁽⁷⁵⁾

⁷¹ Isolando-se dos deveres gerais constantes no art. 32.º.

⁷² As responsabilidades dos ROC, pelo exercício das suas funções, deviam ser garantidas por caução (cf. art. 40.º).

⁷³ Cf. arts. 37.º e 44.º, e capítulos VI, VII do título I, e capítulos IX e X do título II.

⁷⁴ Cf. previsto na alínea a) do art. 110.º

⁷⁵ Cf. n.º 4 do preâmbulo do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

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, 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) 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.»⁽⁷⁶⁾

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 inscrição e a possibilidade de inscrição de estrangeiros; desta vez, a possibilidade de dispensa de estágio pelos candidatos que, tendo exercido durante cinco anos, funções públicas ou privadas, tenham adequada experiência e conhecimento; o estatuto profissional (englobando num mesmo capítulo os direitos e deveres, honorários e reembolso de despesas, incompatibilidades gerais⁽⁷⁷⁾, absolutas, relativas e as responsabilidades disciplinar e penal) e a figura (órgão) do Auditor.

Refira-se, ainda, que se alterou a natureza de organismo cooperativo para pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial⁽⁷⁸⁾ e aumentou-se as suas atribuições⁽⁷⁹⁾.

5. Como se sabe, após a assinatura de Portugal do Tratado de Adesão à Comunidade Económica e Europeia (CEE)⁽⁸⁰⁾, a 12 de junho de 1985, este tornou-se, desde 1 de janeiro de 1986, um Estado-Membro⁽⁸¹⁾.

À data, o n.º 3, do art. 8.º, da Lei Constitucional n.º 1/82, de 30 de Setembro, que procedeu à primeira revisão da Constituição da República Portuguesa (CRP), 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]

⁷⁶ Cf. alínea d) do n.º 5 do preâmbulo do DL.

⁷⁷ Escrita no plural, ainda que fosse só uma.

⁷⁸ Cf. art. 114.º.

⁷⁹ Cf. art. 119.º.

⁸⁰ Atual União Europeia (UE).

⁸¹ 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.

expressamente estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.»⁽⁸²⁾ Assim, nestes termos, Portugal tinha de respeitar as normas emanadas pela CEE.

Para efeitos de análise aos diplomas comunitários, teremos em especial atenção os emanados após a adesão de Portugal à CEE. Porém, refira-se que era a denominada Oitava Diretiva do Conselho (84/253/CEE), de 10 de abril de 1984⁽⁸³⁾, que estava em vigor quando Portugal aderiu à CEE.

Esta Diretiva, cf. considerandos, tinha como intento «[...] 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[íam] 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 de aptidão profissional; [...] que um Estado-membro poder[ia] aceitar pessoas que t[ivessem] obtido fora desse Estado as qualificações equivalentes às prescritas pela [...] [D]irectiva; [...] que um Estado-membro que, no momento da adopção [...] reconhe[cesse] categorias de pessoas singulares que satisf[izessem] as condições fixadas [...] mas cujo nível de exame de aptidão profissional [era] inferior ao do exame de nível de estudos universitários, dev[ia] poder continuar a aceitar, sob certas condições até coordenação ulterior, que estas pessoas efectu[assem] a fiscalização legal dos documentos contabilísticos das sociedades e dos conjuntos de empresas de dimensão limitada, desde que esse Estado-membro não t[ivesse] feito uso das faculdades de dispensa previstas nas [D]irectivas comunitárias em matéria de elaboração de contas consolidadas [...]».

A fiscalização legal de contas só podia ser aprovada pelas autoridades dos Estados-Membros que satisfizessem «pelo menos, as condições fixadas nos arts. 3.º a 19.º», conforme alínea a) do n.º 1 do art. 2º da Diretiva (iremos destacar algumas).

⁸² 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.

⁸³ 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. Data a partir da qual se torna de conhecimento geral. Este é o critério que temos vindo a usar para efeitos de menção nesta cronologia legislativa.

De acordo com os arts. 3.º a 8.º da Directiva, «[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 bem que não se discriminava a formação académica.

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. Uma, pelo menos, das partes desse exame dev[ia] ser escrita. 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 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.

No entanto, previam-se derrogações à necessidade de se realizar o exame de aptidão profissional, nomeadamente, «os Estados-membros pod[iam] prever que as pessoas que t[ivessem] passado um exame universitário ou equivalente ou que [fossem] titulares de diplomas universitários ou equivalentes, sobre uma ou várias matérias referidas [...] [na Directiva], [fossem] dispensadas da avaliação de conhecimentos teóricos sobre as matérias que t[ivessem] sido anteriormente sancionadas por esse exame ou por esses diplomas. [...] [O]s Estados-membros pod[iam ainda] prever que os titulares de diplomas universitários ou equivalentes, sobre uma ou várias matérias referidas [...], [fossem] dispensados da avaliação da sua capacidade de aplicação do conhecimento teórico à prática nas matérias para as quais tiv[essem] uma formação sancionada por um exame ou por um diploma reconhecido pelo Estado.»

Por fim, previa-se a realiza[ção de] uma formação prática de, pelo menos, três anos sobre, nomeadamente, a fiscalização de contas anuais, contas consolidadas ou documentos

financeiros análogos [...] junto de pessoas que ofere[cessem] garantias suficientes quanto à formação do estagiário.»

6. Em 1985, pela então CROC⁽⁸⁴⁾, foi aprovado, pela primeira vez⁽⁸⁵⁾ o CEDP, 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.

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 não só da sua atividade profissional (individual) como também das SROC.

Sem entrarmos em detalhes para não nos tornarmos repetitivos, refira-se apenas que o art. 3.º previa como dever para o ROC a independência⁽⁸⁶⁾; o art. 4.º a sua competência⁽⁸⁷⁾; o art. 5.º o sigilo profissional; o art. 6.º regras sobre publicidade; o art. 7.º deveres dos ROC para com os colegas (cuidado entre pares); o art. 8.º disciplinava as relações dos ROC com os clientes; o art. 9.º deveres dos ROC para com a CROC e outras entidades; o art. 10.º abordava os honorários; e finalmente o art. 11.º as sanções disciplinares e penais.

Este tipo de norma (CEDP) veio complementar e desenvolver, os estatutos profissionais dos ROC⁽⁸⁸⁾.

7. Pautado por influências conjunturais oriundas de revisões constitucionais⁽⁸⁹⁾ (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 sobre o

⁸⁴ Competente nos termos do disposto na alínea j), do art. 119.º, do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

⁸⁵ Em Assembleia Geral Extraordinária, realizada a 27 de novembro desse ano.

⁸⁶ Cf. n.º 1, «[...] exercer a sua profissão com independência e objectividade, sem nunca se colocar numa posição que, objectiva ou subjectivamente, [pudesse] diminuir o seu livre arbitrio e a capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada.»

⁸⁷ Relativa ao planeamento, execução, revisão, fundamentação e pareceres técnicos de terceiros.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ De 1982 e 1989.

ensino profissional⁽⁹⁰⁾; do Código das Sociedades Comerciais (CSC)⁽⁹¹⁾; 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»⁽⁹²⁾, o surgimento do DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro⁽⁹³⁾.

De inovador evidenciava-se, no 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 Disciplinar⁽⁹⁴⁾, órgão eleito da Câmara que podia «[...] fazer-se assessorar no desempenho das suas funções por juristas [...]»⁽⁹⁵⁾ e que veio findar a figura de Auditor Jurídico (repare-se que, agora, o legislador vem juntar à designação de auditor o substantivo: jurídico)⁽⁹⁶⁾; a reordenação do estatuto profissional dos ROC, desenvolvendo alguns princípios éticos e deontológicos, gerando o aperfeiçoamento das incompatibilidades, aliado à introdução do regime de dedicação exclusiva; à liberalização dos honorários e à criação das cédulas profissionais dos ROC e dos estagiários; e o aperfeiçoamento das condições de acesso à profissão, designadamente, em matéria de estágio e de obtenção, suspensão e perda da qualidade de Revisor.

O DL foi estruturado em 5 títulos, o I referente à organização e âmbito profissional, o II disciplinando o estatuto profissional dos ROC⁽⁹⁷⁾, o III referente às SROC⁽⁹⁸⁾; o IV, respeitante ao acesso à profissão (mantendo como requisito geral de inscrição como ROC,

⁹⁰ Respetivamente, Diretiva 89/48/CEE do Conselho, de 21 de dezembro de 1988 e DL n.º 289/91, de 10 de agosto.

⁹¹ Aprovado pelo DL n.º 262/86, de 2 de setembro.

⁹² Cf. preâmbulo.

⁹³ 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.

⁹⁴ 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 Directivo, situação que ocorreu em 7 de dezembro de 2000. Por questões de síntese não iremos abordar este tipo de regulamentos, bem como os referentes aos cursos de preparação para ROC, de inscrição e de exames, estágio da OROC, formação profissional dos ROC (que especificam procedimentos, prazos e preços), controlo de qualidade da OROC e eleitorais.

⁹⁵ Cf. o seu art. 30.º.

⁹⁶ Cf. o seu art. 162.º. Atualmente podemos ainda encontrar a figura de Auditor Jurídico, no art. 44.º dos Estatutos do Ministério Público, aprovados pela Lei n.º 47/86, de 15 de outubro; alterada pela Lei n.º 2/1990, de 20 de janeiro; Lei n.º 23/92, de 20 de agosto; Lei n.º 33-A/96, de 26 de agosto; Lei n.º 60/98, de 27 de agosto; Retificação n.º 20/98, de 2 de novembro; Lei n.º 42/2005, de 29 agosto; Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro; Lei n.º 52/2008, de 28 de agosto; Lei n.º 37/2009, de 20 de julho; Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro e Lei n.º 9/2011, de 12 de abril.

⁹⁷ Dividindo-o em 3 capítulos a saber: direito e deveres (subdividido em 5 secções: direito e deveres específicos, contratos, honorários, cédula profissional, deveres), incompatibilidades e impedimentos e responsabilidade (subdividido em 2 secções: responsabilidade disciplinar e responsabilidade penal).

⁹⁸ Dividido nos seguintes capítulos: I – disposições gerais; II – relações entre sócios; III – relações com terceiros; V – suspensão e exclusão de sócio; VI – dissolução e liquidação da sociedade.

taxativamente, como uma das licenciaturas a de Direito), o V regia sobre os Revisores comunitários e o VI sobre disposições finais e transitórias.

8. Alguns anos depois da revisão do regime jurídico dos ROC, tornou-se indispensável reformular os seus estatutos, no seguimento de alterações entretanto registadas no ordenamento jurídico interno (legislação comercial, do mercado de valores mobiliários e relativa a entidades públicas e privadas) e no Direito Comunitário (harmonização do regime jurídico das SROC). É assim que principia o preâmbulo do DL n.º 487/99, de 16 de novembro⁽⁹⁹⁾.

Continuava aquele a referir que «[...] 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 [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 vez⁽¹⁰⁰⁾, o legislador nacional adjectiva indistintamente as atribuições do ROC a matérias de «revisão/auditoria»⁽¹⁰¹⁾. 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 equiparados ou quaisquer outras licenciaturas que para o efeito [fossem] [...]

⁹⁹ 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.

¹⁰⁰ 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, pois como veremos a propósito dos sócios (não) ROC, o legislador subsequente nem sempre segue as instruções do que lhe antecede, ainda, para mais, tratando-se de órgãos de soberania distintos.

¹⁰¹ Cf. art. 5.º do diploma.

reconhecidas por portaria do Ministro da Educação, com prévia audição da Ordem [...]»⁽¹⁰²⁾.

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 possibilidade⁽¹⁰³⁾, se consagrou finalmente a hipótese da existência de sócios não revisores, nas sociedades de ROC⁽¹⁰⁴⁾. Novamente se disciplina a organização e âmbito profissional, o estatuto profissional (incluindo os deveres, incompatibilidades, impedimentos e responsabilidades dos ROC), o acesso à profissão e os revisores de contas da UE (respetivamente, títulos I, II, IV e V).

9. Nada a destacar quanto à Declaração de Retificação n.º 4-A/2000, de 31 de janeiro. Destacamos sim, da Recomendação da Comissão, de 15 de novembro de 2000, relativa ao controlo de qualidade da revisão oficial de contas na União Europeia: requisitos mínimos (2001/256/CE), o seu ponto 6.1 que propunha que os sistemas de controlo de qualidade deveriam ser objecto 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.
10. 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⁽¹⁰⁵⁾.

Nesse sentido, 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”.

Sem indicação da base legal que permitia à CROC emanar o Código⁽¹⁰⁶⁾, o que nos gera a crítica se o crivo jurídico dos serviços de publicação do Jornal Oficial da República Portuguesa⁽¹⁰⁷⁾ esteve atento a tal⁽¹⁰⁸⁾, o preâmbulo deste CEDP (entendido como «[...]»

¹⁰² Desconhecemos se veio a reconhecer-se mais alguma.

¹⁰³ 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».

¹⁰⁴ 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 ni*, art. 96.º, n.º 1).

¹⁰⁵ 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).

¹⁰⁶ 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 Directivo 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.

¹⁰⁷ Leia-se DR.

¹⁰⁸ Permitindo também a gralha EU em vez de UE no 3.º § do preâmbulo, para além da estranha técnica legística, ainda que conveniente, de se publicar um índice.

código comum de valores e de conduta estabelecido pela sua organização [...]»), referia que são objetivos fundamentais da profissão de ROC a credibilidade⁽¹⁰⁹⁾, o profissionalismo⁽¹¹⁰⁾, a qualidade dos serviços⁽¹¹¹⁾ e a confiança⁽¹¹²⁾, e como princípios fundamentais a independência, a responsabilidade, a competência, a urbanidade, a legalidade e o sigilo profissional⁽¹¹³⁾.

11. Em 2005, a Comissão Europeia, através da Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro desse ano, criou um grupo de peritos para aconselhar a Comissão e facilitar a cooperação entre sistemas de supervisão pública dos ROC e das SROC.

12. 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 ampla (quase o dobro dos arts., desta vez com epígrafes) e extensa do que a anterior.

De acordo com os seus considerandos, a Diretiva visou «uma harmonização de elevado nível – mas não total – dos requisitos da [RLC]»; realçou mais uma vez a importância das matérias em Direito ao afirmar que «[a RLC] exig[ia] um grau adequado de 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)»⁽¹¹⁴⁾; a Diretiva afirmava que «[era] importante que os [ROC] [...] respeit[assem] a privacidade dos seus clientes[, p]or conseguinte, dever[iam] estar vinculados a regras estritas de confidencialidade e sigilo

¹⁰⁹ Por parte da sociedade na informação e nos sistemas de informação.

¹¹⁰ Possibilidade de clientes, empregadores e outras partes interessadas, identificarem profissionais no campo da «revisão/auditoria».

¹¹¹ Garantia de que os serviços obtidos do «Revisor/Auditor» sejam realizados com os mais altos padrões de desempenho.

¹¹² Dos utentes dos serviços na existência de uma estrutura conceptual de ética profissional que rege a prestação desses serviços.

¹¹³ Cf capítulo II, arts. 1.º a 8.º, do CEDP de 2001.

¹¹⁴ 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] e as [SROC] 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.

profissional»; associou-se a questão da independência aos honorários dizendo que «[o] nível de honorários recebidos de uma entidade objecto de revisão ou auditoria e/ou a estrutura dos honorários pod[iam] igualmente ameaçar a independência do [ROC] [...]»; bem como o problema «de auto-revisão ou de interesse pessoal», isto é, «decidir se o [ROC] [...] dever[ia] renunciar ou abster-se do seu trabalho de revisão ou auditoria relativamente aos clientes dos seus serviços de revisão ou auditoria. Não obstante, isto não dever[ia] ocasionar uma situação tal que aos Estados-Membros incumb[isse] um dever geral de impedir os [ROC] [...] de prestar serviços que não [fossem] de revisão ou auditoria aos clientes dos seus serviços de revisão ou auditoria.»; 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 Directiva 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] 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»⁽¹¹⁵⁾; e o art. 13.º

¹¹⁵ Concordando com Costa (2014:140), «[...] [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.» Costa (ibid.:141) compara mesmo as duas Directivas, através de *(continuação da notas de rodapé)*

(formação contínua) que incentivava os Estados-Membros a assegurarem que fosse exigida aos [ROC] a participação em programas adequados de formação contínua, a fim de manterem um nível suficientemente elevado de conhecimentos teóricos, de qualificação profissional e de valores deontológicos, e que o incumprimento dos requisitos em matéria de formação contínua se encontra sujeito [...]» a sistemas de inspeção e de sanções.

13. Nada de significativo a mencionar quanto às alterações introduzidas pela Diretiva 2008/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de março, que alterou a anteriormente referida, no que respeita às competências de execução atribuídas à Comissão. O mesmo se diga em relação à Recomendação 2008/473/CE, da Comissão de 5 de junho, relativa à limitação da responsabilidade civil dos ROC.

14. A AR através da Lei n.º 36/2008, de 4 de agosto, autorizou o Governo a alterar o EOROC, aprovado pelo DL n.º 487/99, de 16 de novembro, 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, estaria previsto no art. 3.º statuindo, entre outras, alterações ao regime da formação dos ROC, do dever de independência, do dever de segredo profissional; a clarificação de algumas incompatibilidades e impedimentos; 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; a atualização das normas sobre o reconhecimento do título profissional dos Revisores de outros Estados-Membros da UE, e sobre o registo de auditores de países terceiros; a consagração de um dever de elaboração e divulgação de um relatório de transparência por parte dos ROC que realizavam a auditoria às contas de entidades de interesse público, bem como a definição das situações em que podia ser autorizada a não divulgação de informações.

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

Este DL prosseguiu⁽¹¹⁶⁾ 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

tabelas, nomeadamente no que se refere as matérias que deviam ser abrangidas no exame de aptidão profissional, chegando à conclusão que não diferiam substancialmente.

¹¹⁶ Cf. preâmbulo.

atualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica — independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros —, como ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. [...] [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. 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]. O dever de independência, integridade e objectividade dos [ROC] foi particularmente densificado [...]. [C]larific[ou]-se a definição das responsabilidades dos diferentes [ROC] que proced[iam] à revisão ou auditoria de partes [de um] grupo [...] [e os] conceitos de auditoria e [RLC] (através de uma uniformização terminológica). [...] Assim, [...] adopt[ou]-se um conceito de auditoria suficientemente amplo e flexível de forma a compreender todas as formas de exercício da atividade, entre as quais a [RLC]. No conceito de auditoria inclui[u]-se, igualmente, a auditoria a elementos de índole financeira e estatística decorrente de disposição legal, distinta da [RLC].»

Este DL definiu, pela primeira vez, em art.⁽¹¹⁷⁾ o significado de Auditoria, explicando que «[a] actividade de auditoria integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efectuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo: a) [a RLC] exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objecto de revisão em que se impõe a designação de um [ROC]; b) [a] auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual; c) [o]s serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados.»

O seu preâmbulo termina dizendo que «[n]o âmbito das regras especificamente relacionadas com o exercício da profissão, o [...] [DL] procede[u] à concretização das

¹¹⁷ Art. 41.º. Reformulando curiosamente a sua epígrafe «definições» para «auditoria».

funções que fazem parte do núcleo de actividades a exercer pelos [ROC] e, do mesmo passo, actualiz[ou] o regime de incompatibilidades e impedimentos, tendo em vista, mais uma vez, o aumento da qualidade no exercício da profissão. Por fim, procede[u]-se ainda à harmonização dos conceitos e termos utilizados no [EOROC] à luz das recentes alterações legislativas ocorridas no [CSC], no Código dos Valores Mobiliários e em outros diplomas aplicáveis às empresas ou entidades sujeitas a auditoria.»

Mencione-se, ainda, que no título II do DL constava o estatuto profissional com os seus típicos três capítulos⁽¹¹⁸⁾ e no título IV o acesso à profissão, também com os seus habituais dois capítulos⁽¹¹⁹⁾. De destacar, ainda, o título V, ineditamente, referente ao Registo Público⁽¹²⁰⁾.

16. Na senda da transposição da Diretiva, o DL n.º 225/2008, de 20 de novembro, criou o CNSA, «ao qual⁽¹²¹⁾ foi atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos [ROC] e das [SROC]. 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⁽¹²²⁾]. 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 caso. Nesta medida, [...] este

¹¹⁸ Direitos e deveres (destacando-se neste a introdução do extenso art. 68.º-A, referente ao dever de independência); incompatibilidades e impedimentos; e responsabilidade.

¹¹⁹ Capítulo I – requisitos de inscrição – e capítulo II – obtenção, suspensão e perda da qualidade de ROC.

¹²⁰ O art. 145.º-A dizia-nos que «[a] Ordem assegura[va] o registo dos [ROC] e das [SROC]». Por seu turno o art. 145.º-B, n.º 1, explicava que o registo público identificava cada ROC e SROC através de um número específico. Refira-se ainda que o n.º 5 dizia que «[o]s auditores de países terceiros registados dev[ia] figurar no registo como tal e não como [ROC]», não obstante, «[n]o que respeita às regras reguladoras do modo de exercício da profissão, designadamente as relativas aos direitos e deveres, às incompatibilidades, à responsabilidade e ao código de ética e deontologia profissional, os revisores de contas da [UE] est[avam] sujeitos às condições de exercício aplicáveis aos revisores nacionais» (cf. n.º 1 do art. 150.º).

¹²¹ Cf. preâmbulo.

¹²² Esta profissão, direta ou indiretamente, sempre teve intervenção externa.

[DL] alarg[ou] o âmbito das atribuições legais daquelas entidades, que passa[ra]m, assim, a abranger a participação no CNSA.»⁽¹²³⁾

Entendemos não nos alongarmos quanto a este DL. Contudo, como iremos tecer algumas considerações sobre o diploma legal que o vem alterar⁽¹²⁴⁾, há que referir que «[e]ntre as atribuições do CNSA destacam-se [a]s normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria [...]», o DL veio proceder, no seu art. 2.º, à designação das EIP⁽¹²⁵⁾ 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 CMVM⁽¹²⁶⁾.

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 independente. Verificamos que o legislador entendeu ser possível ter conhecimentos em auditoria sem os ter em contabilidade.

17. Com a publicação do DL n.º 185/2009, de 12 de agosto, a incompatibilidade específica dos sócios das SROC, tornou-se mais restritiva, passando aqueles a não poder exercer, a título individual, determinadas atividades de auditoria⁽¹²⁷⁾.
18. 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 2008⁽¹²⁸⁾; e ainda o art. 68.º do EOROC; bem como os arts. 19.º a 21.º dos Estatutos do

¹²³ 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.

¹²⁴ Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.

¹²⁵ De acordo com o preâmbulo, «entidades cujos valores mobiliários se encontrem admitidos à negociação num mercado regulamentado, instituições de crédito e para as empresas de seguros. Porém, desde logo o legislador comunitário vem admitir da possibilidade de cada Estado-Membro qualificar do mesmo modo outras quaisquer entidades que [fossem] de relevância pública significativa em razão do seu tipo de actividade, da sua dimensão ou do seu número de trabalhadores».

¹²⁶ 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.

¹²⁷ Previstas no art. 41.º do DL primitivo.

¹²⁸ Recomendação relativa ao controlo de qualidade externo dos ROC e SROC que procediam à revisão das contas de entidades de interesse público e que 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.» [...] Autotitulando-se no seu considerando 5 como uma nova recomendação mais conforme do que a Recomendação n.º 2001/256/CE, de 15 de novembro de 2000, relativa *(continuação da notas de rodapé)*

CNSA (à data em vigor), que estipulavam que os ROC e as SROC 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 Superior⁽¹²⁹⁾, aprovou o Regulamento n.º 91/2010, de 27 de janeiro, relativo ao Controlo de Qualidade da OROC⁽¹³⁰⁾.

«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.»⁽¹³¹⁾

19. 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 OROC⁽¹³²⁾.

20. De enorme importância para o nosso estudo, surgiu em 2011, através do Regulamento n.º 551/2011, da OROC, de 14 de outubro, o terceiro e atual Código de Ética da OROC (CEOROC)⁽¹³³⁾, aprovado por unanimidade pela Assembleia Geral da OROC⁽¹³⁴⁾, de 29 de setembro de 2011⁽¹³⁵⁾. O Código entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012⁽¹³⁶⁾, o que significa que houve uma *vacatio legis* de cerca de 3 meses.

Dissecando-o, sobretudo em termos de forma, verifica-se que a terminologia redutora “deontologia profissional” deixou de existir. Baseado, expressamente, no Código de Ética da IFAC⁽¹³⁷⁾, ou antes, pelo *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* da

ao controlo de qualidade da revisão oficial de contas na UE: requisitos mínimos, tendo «[...] em conta as novas tendências a nível internacional e as necessidades específicas dos Estados-Membros. [...]»

¹²⁹ Tendo sido emitido parecer prévio favorável, de natureza vinculativa, pelo CNSA em 22 de janeiro de 2010.

¹³⁰ Que só foi publicado no DR, 2ª série, n.º 125, de 9 de fevereiro de 2010.

¹³¹ Cf. segunda parte do 2.º § do Regulamento do CNSA n.º 654/2010, de 30 de julho.

¹³² 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.

¹³³ Publicado pelo DR, n.º 198, 2ª série, de 14 de outubro de 2011.

¹³⁴ Curiosamente, tal como os antecedentes, foi aprovado em Assembleia Geral Extraordinária, com o parecer favorável do CNSA, o que gera a questão de saber se a aprovação dos códigos é um assunto negligenciado em Assembleia Geral (competente para o efeito nos termos da alínea i) do art. 16.º do DL n.º 224/2008, de 20 de novembro) para que seja sempre convocada uma extraordinária (que reúne nos termos do art. 19.º do mesmo DL).

¹³⁵ Com elevada participação, de acordo com a *Revisores E Auditores* da OROC (jul. a set. de 2011).

¹³⁶ Cf. capítulo 6, § 6.1 do CEOROC.

¹³⁷ 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), encontra-se melhor (*continuação da notas de rodapé*)

IFAC⁽¹³⁸⁾, está estruturado em seis capítulos, por vezes divididos em secções, com epígrafes repetidas⁽¹³⁹⁾ sendo os seus § (não números)⁽¹⁴⁰⁾ subdivididos por epígrafes⁽¹⁴¹⁾. Não está articulado por arts., contém inúmeras palavras repetidas⁽¹⁴²⁾, exemplos em demasia (quando por norma é a literatura científica e a jurisprudência que o fazem)⁽¹⁴³⁾, inconformidades estilísticas⁽¹⁴⁴⁾, arrumação lógico-argumentativa nem sempre perceptível⁽¹⁴⁵⁾, § densos que justificavam uma arrumação diferente⁽¹⁴⁶⁾ e glosas desnecessárias⁽¹⁴⁷⁾. Deste modo, constatamos que se trata de um documento pouco jurídico, que no máximo se assemelha aos trabalhos preparatórios de atos normativos.

identificado nas nossas referências bibliográficas. Monteiro (2009 jul. a set.), congratula-se pela OROC, realizar, para a Comissão Europeia, a tradução e divulgar das Normas Internacionais de Auditoria produzidas pela *IFAC*.

¹³⁸ Cf. descrito no capítulo 6, § 6.2, não obstante a parte final do 2.º § do preâmbulo do CEOROC.

¹³⁹ Compare-se o capítulo 2, secção 1, com capítulo 3, secção 1 e capítulo 4, secção 1.

¹⁴⁰ 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.

¹⁴¹ Cf. capítulo 3, secção 2; e capítulo 4, secção 1, 8 e 9.

¹⁴² 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).

¹⁴³ 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, consequentemente, 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.

¹⁴⁴ 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.

¹⁴⁵ Cremos, por exemplo, que faria mais sentido se invertêssemos os § 2.1.2 com o § 2.1.1, da secção 1, do capítulo 2.

¹⁴⁶ Cf. elucidamos nas notas de rodapé antecedentes.

¹⁴⁷ Cf. § 2.1.5, da secção 1, capítulo 2; e § 4.1.4, da secção 1, capítulo 4.

Esta total inconformidade legística⁽¹⁴⁸⁾ pode ser compreendida pela influência internacional que é assumida⁽¹⁴⁹⁾. Porém, não podemos simpatizar com esta técnica jurídica (quicá mais uma evidência de que a *mens legislatoris* ou *mens legis*⁽¹⁵⁰⁾ dos auditores deve ter em conta a *praxis* jurídica e vice-versa)⁽¹⁵¹⁾ ainda que se queira fazer uma fácil relação transpositiva de normativos com aceitação internacional, utilizando a forma de redação (pedagógica) do 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 CEOROC, cf. preâmbulo são: «a) [i]dentificar ameaças ao cumprimento dos princípios [éticos⁽¹⁵²⁾] fundamentais [(a saber⁽¹⁵³⁾: integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional)]; b) [a]valiar a importância das ameaças identificadas; e c) [a]plicar 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 ROC⁽¹⁵⁴⁾⁽¹⁵⁵⁾; e que os § 4.9.23 a 4.9.28, da secção 9, do capítulo 4, são dedicados exclusivamente à Auditoria Interna⁽¹⁵⁶⁾.

¹⁴⁸ 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 Colaço e Araújo (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 mantém 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.

¹⁴⁹ Cf. Jesus (2009 abr. a jul.) «[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 vinculação a este Organismo como pela excelência das soluções, por vezes complexas, nele plasmadas».

¹⁵⁰ Pensamento do legislador ou pensamento legislativo.

¹⁵¹ Dando uso ao § 2.3.5, da secção 3, do capítulo 2 e entendendo que o legislador deve ser munido de equipas pluridisciplinares.

¹⁵² No apêndice B fazemos um quadro comparativo dos princípios éticos estabelecidos por algumas organizações de referência. Do mesmo concluímos que há o predomínio da designação dos princípios da integridade, objetividade, competência e confidencialidade (os quatro que o IPAI promove).

¹⁵³ Descritos no capítulo 2, secção 1, § 2.1.3, alíneas a) a e).

¹⁵⁴ Costa (2014:137 e 168) felicita este realce por ir ao encontro da posição que defendeu há vários anos. Afirma (ibid.: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 (continuação da notas de rodapé)

21. Com 58 considerandos, a Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, por muitos conhecida como a Diretiva de Contabilidade, veio no seu art. 35.º, alterar a Diretiva 2006/43/CE no que refere ao relatório de auditoria⁽¹⁵⁷⁾.

A Diretiva Contabilidade previu a integração, num único instrumento legislativo, da regulamentação contabilística das entidades subordinadas ao SNC. A mesma foi consumada com a publicação do DL n.º 98/2015, de 2 de junho e complementada com a publicação da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, que aprovou o Código de Contas e com a Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, que aprovou os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC.

22. Do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a RLC das EIP, e que revoga a

“auditoria” e “auditor”, talvez por razões históricas: o legislador dos finais dos anos 60 do século passado deve ter sofrido influências da literatura técnica em língua francesa onde se utilizavam as palavras *revision* e *reviseur*.»

¹⁵⁵ O autor manifestou (2014:135) ainda mais alguns desacordos terminológicos, nomeadamente: «[o]s relatórios resultantes da [RLC] e da auditoria às contas denominam-se, respetivamente, certificação legal das contas e relatório de auditoria (anteriormente certificação de contas). Na nossa opinião não é adequado o legislador ter usado nomes diferentes para designar trabalho idêntico e o relatório decorrente do mesmo. É importante salientar que a certificação legal de contas, em qualquer das suas modalidades, é dotada de fé pública, só podendo ser impugnada por via judicial quando arguida de falsidade.» Mais adiante (2014:137), acrescenta que, «[...] [d]e um ponto de vista técnico, a “revisão legal das contas” e a “auditoria às contas” são um mesmo trabalho, razão pela qual, na nossa opinião, não se justifica existir duas expressões para significar a mesma realidade.» Entendemos as observações, mas não podemos deixar de alertar que auditor é mais do que um profissional que trabalha só com áreas financeiras, como já referimos, pelo que a sua designação não se pode cingir somente aos ROC. Costa (2014:776) chama ainda atenção (e bem) que a propósito dos relatórios de exames simplificados a DR/A 910 no seu apêndice III, ao delinear um modelo de Relatório de Exame Simplificado de DF termina o relatório com a palavra “parecer” em vez de “opinião”. Em Portugal, entende-se que o auditor exprime a 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 *apud* Costa (2014:743) «(...) 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 como referimos no capítulo 1 o TC (1999:23) 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 a terminologia mais adequada para uma apreciação técnica qualificada, destintiva de uma ideia sobre algo, será parecer.

¹⁵⁶ Face à sua importância para a nossa dissertação passamos a transcrever que atividades de auditoria interna se podem conceber: «a) [m]onitorização do controlo interno — rever controlos, monitorizar o seu funcionamento e recomendar melhorias aos mesmos; b) [e]xame da informação financeira e operacional — rever os meios usados para identificar, mensurar, classificar e relatar informação financeira e operacional, e indagação específica de itens individuais incluindo testes detalhados de transações, saldos e procedimentos; c) [r]evisão da economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais incluindo as atividades não financeiras de uma entidade; e d) [r]evisão do cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e das políticas e diretivas da gerência e de outros requisitos internos.»

¹⁵⁷ A Diretiva Contabilidade previu a integração, num único instrumento legislativo, da regulamentação contabilística das entidades subordinadas ao SNC. A mesma foi consumada com a publicação do DL n.º 98/2015, de 2 de junho, complementada com a Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho, que aprova o Código de Contas e a Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, que aprova os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC.

Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro⁽¹⁵⁸⁾, quanto ao que temos vindo a analisar, apenas destacamos dos seus 37 considerandos, o 34.º que identifica os seus objetivos «[...] a saber, clarificar e definir melhor o papel da [RLC] de [EIP], melhorar as informações que o [ROC] ou a [SROC] presta à entidade auditada, aos investidores e a outras partes interessadas, melhorar os canais de comunicação entre os auditores [novamente o legislador comunitário refere indiscriminadamente ora ROC ora auditor] e as autoridades de supervisão das [EIP], prevenir quaisquer conflitos de interesses decorrentes da prestação de serviços distintos da auditoria a [EIP], mitigar o risco de eventuais conflitos de interesses que resultem do atual sistema em que a «entidade auditada escolhe e paga ao auditor», ou a ameaça de familiaridade, facilitar a mudança e a escolha do [ROC] [...]»; o art. 7.º que prevê a forma de atuação (divulgar informações) de um ROC em caso de deteção de irregularidades (incluindo fraude) sem que isso constitua uma violação a qualquer restrição contratual ou jurídica (este assunto será desenvolvido no nosso capítulo 3), e o art. 12.º relativo ao relatório para as autoridades de supervisão das EIP (evidenciando-se um crescendo de preocupação com estes assuntos).

23. 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 (arts., números e alíneas) da Diretiva 2006/43/CE⁽¹⁵⁹⁾.

Segundo o considerando 1, esta Diretiva 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. Deste modo pauta-se pelos valores da independência e idoneidade dos ROC.

O considerando 8 diz que «[...] [é] importante que os [ROC] [...] respeitem os direitos à vida privada e à proteção dos dados dos seus clientes. Por conseguinte, deverão estar vinculados a regras estritas de confidencialidade e sigilo profissional que não deverão,

¹⁵⁸ 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, tal como o que aconteceu com a Diretiva.

¹⁵⁹ Portugal e Espanha foram pioneiros na transposição desta Diretiva.

todavia, impedir a aplicação adequada da [...] [D]iretiva e do Regulamento (UE) n.º 537/2014 [...]».

Sem grande explicação sobre quem poderão ser esses indivíduos ou mesmo correlação com os considerandos anteriores, o considerando 17 começa por mencionar que: «[o]s denunciantes podem fornecer às autoridades competentes novas informações que as ajudem a detetar e a impor sanções por irregularidades, incluindo a fraude. [Fazemos um parêntese para explicarmos que estamos a falar do “*Whistleblowing*”, que desenvolveremos no capítulo seguinte desta dissertação.] Contudo, os denunciantes podem ser dissuadidos de prestar essa assistência por receio de retaliação ou por não terem incentivos para tal. Os Estados-Membros deverão por conseguinte assegurar a existência de mecanismos adequados para incentivar os denunciantes a alertarem as autoridades para possíveis infrações à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 e para os proteger de retaliações. Os Estados-Membros deverão também poder oferecer incentivos aos informadores internos, mas estes só deverão poder beneficiar desses incentivos se divulgarem novas informações que não sejam já obrigados por lei a comunicar e se essas informações resultarem numa sanção por infração à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014⁽¹⁶⁰⁾. Todavia, os Estados-Membros deverão também garantir que os mecanismos de denúncia aplicados incluam disposições que assegurem a proteção adequada das pessoas denunciadas, sobretudo no que respeita ao direito à proteção dos seus dados pessoais, e a procedimentos que garantam os seus direitos de defesa e de audição antes da adoção de qualquer decisão que lhes diga respeito, bem como ao direito de recurso judicial de tal decisão. Os mecanismos instituídos deverão também assegurar a proteção adequada dos denunciantes, não só no que toca à proteção dos dados pessoais, mas também à garantia de que não sejam vítimas de retaliações indevidas.»⁽¹⁶¹⁾

Por fim, alude-se ao considerando 18⁽¹⁶²⁾ que 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 e das [SROC]. A independência dessas autoridades de supervisão pública relativamente ao setor da auditoria constitui um requisito fundamental para a integridade, a

¹⁶⁰ Temos dúvidas de como se pode concretizar este incentivo, sem que decorra previamente de um dever legal a denúncia.

¹⁶¹ Este considerando corresponde ao art. 30.º-E (cuja epígrafe é: comunicação de infrações) da Diretiva 2006/43/CE, nos termos desta nova versão (no caso em apreço, aditamento).

¹⁶² Considerando materializado na nova versão do art. 32.º da Diretiva 2006/43/CE.

eficiência e o bom funcionamento da supervisão pública dos ROC e das SROC. Por conseguinte, as autoridades de supervisão pública deverão ser dirigidas por pessoas que não exerçam a profissão de ROC, devendo os Estados-Membros estabelecer procedimentos independentes e transparentes para a seleção dessas pessoas.»⁽¹⁶³⁾

24. O novo e atual EOROC, foi aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro⁽¹⁶⁴⁾. Pela primeira vez a AR não incumbiu o Governo de legislar⁽¹⁶⁵⁾. 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.

De acordo 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 atribuições⁽¹⁶⁶⁾ «[s]em prejuízo das competências de supervisão pública legalmente atribuídas à [CMVM] [...]: a) [r]egular o acesso e o exercício da profissão em todo o território nacional; b) [s]upervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor e nos termos previstos no art. 4.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria [(RJSA)], incluindo em matéria de controlo de qualidade e de inspeções de auditores que não realizem [RLC] de [EIP], desde que estas últimas não decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira; c) [c]onceder, em exclusivo, o título profissional de [ROC]; d) [c]onceder o título de especialidade profissional; [...] g) [p]articipar na elaboração de legislação que diga respeito ao acesso e exercício da profissão ou que se enquadre no âmbito das suas atribuições específicas; h) [r]econhecer as qualificações profissionais obtidas fora do território nacional [...]; i) [p]romover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros; j) [e]xercer jurisdição disciplinar nos termos do [...] Estatuto; [...] l) [p]ropor às entidades legalmente competentes medidas relativas à defesa da profissão e da função dos [ROC] e dos seus

¹⁶³ Como se verá, a escolha nacional dessa autoridade não está imune a controvérsia.

¹⁶⁴ 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.

¹⁶⁵ Rodrigues (out. a dez. de 2013 e jan. a mar. de 2014), Bastonário da OROC, manifestou a sua indignação pela delonga deste diploma legal uma vez que sobre a OROC pendia um prazo para «[...] rever os respetivos estatutos e a adaptá-los às disposições incluídas na Lei 2/2013 num prazo de 30 dias [...]» e a Ordem cumpriu. Porém o poder político apenas concretizou cerca de dois anos depois. Este mesmo Bastonário (2015) pantenteou espanto, «[...] não tanto quanto aos resultados do processo, mas sobretudo quanto à forma, ao não se atender a praticamente nenhuma das recomendações e opiniões formuladas por escrito e oralmente pela quase totalidade das entidades auscultadas em sede de audição parlamentar. [...]».

¹⁶⁶ As mais relevantes para o nosso estudo, cf. art. 6.º.

interesses profissionais e morais; m) [c]riar, filiar-se, associar-se ou participar no capital de entidades, nacionais ou estrangeiras, e com elas colaborar, com vista à realização e fomento de estudos, investigação, ações de formação e outros trabalhos que promovam o aperfeiçoamento e a divulgação dos princípios, conceitos e normas contabilísticas e de revisão/auditoria às contas⁽¹⁶⁷⁾; n) [p]ropor ao Governo, em articulação com as entidades normalizadoras, a regulamentação de aspetos contabilísticos suscetíveis de permitirem uma mais eficiente revisão/auditoria às contas; o) [a]ssegurar a inscrição dos [ROC], das [SROC] e de outras formas de organização profissional dos revisores em registo público e promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública; [...] q) [c]olaborar com o Governo no aperfeiçoamento da revisão/auditoria às contas de empresas e outras entidades do setor público empresarial e administrativo [...]».

Os Estatutos regem no capítulo III do título I o âmbito de atuação dos ROC, nomeadamente as funções de interesse público⁽¹⁶⁸⁾ e outras funções⁽¹⁶⁹⁾. No título II, disciplina o seu estatuto profissional, quanto a direitos e deveres específicos⁽¹⁷⁰⁾, a contratos⁽¹⁷¹⁾, ao direito a honorários⁽¹⁷²⁾, à cédula profissional⁽¹⁷³⁾, a deveres⁽¹⁷⁴⁾; a

¹⁶⁷ O legislador continua o binómio.

¹⁶⁸ Atos próprios dos ROC no exercício de funções de interesse público, auditoria às contas e RLC.

¹⁶⁹ De acordo com art. 48.º, são elas: «a) [d]ocência; b) [m]embros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades; [c]onsultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação profissionais, designadamente avaliações, peritagens e arbitragens, estudos de reorganização e reestruturação de empresas e de outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, formação profissional, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas, revisão de declarações fiscais, elaboração de estudos, pareceres e demais apoio e consultoria em matérias fiscais e para-fiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade, desde que realizadas com autonomia hierárquica e funcional; d) [A]dministrador da insolvência e liquidatário; [e] e) [a]dministrador ou gerente de sociedades participadas por SROC».

¹⁷⁰ Replicando epígrafes (secção I com o art. 52.º; secção III com o art. 59.º; e secção IV com o art. 60.º). Situação que ocorre em outras secções e arts. ao longo da lei, e, como vimos, constitui uma legística não correta.

¹⁷¹ Incluindo o vínculo contratual (o n.º 1, do art. 53.º utiliza, novamente, indiscriminadamente a terminologia revisão/auditoria); regras quanto à inamovibilidade e rotação; e obrigações acessórias (relativas à celebração de contratos, resolução e, ou, à ação judicial com vista à destituição com justa causa do ROC ou da SROC).

¹⁷² Termos de fixação e reembolso de despesas.

¹⁷³ Cf. art. 60.º.

¹⁷⁴ Em geral (zelo; competência; independência; responsabilidade; urbanidade com os clientes, colegas e a Ordem, adotando uma conduta que não ponha em causa a qualidade do trabalho desenvolvido nem o prestígio e o bom nome da profissão; conformidade com a lei e regulamentos aplicáveis, normas de auditoria e as regras sobre informação, publicidade e segredo profissional e frequência de formação contínua); de elaboração e divulgação do relatório de transparência; de comunicação ao órgão de fiscalização; em relação ao domicílio profissional; de observar as normas, avisos e determinações da Ordem; de desempenho de cargos por eleição ou designação bem como o desempenho de funções profissionais por designação da Ordem, salvo justificação atendível; de pagamento de quotas, taxas, emolumentos e multas; de controlo de qualidade (o que nos termos do art. 69.º, é exercido pela Ordem, sob a supervisão da CMVM, no que respeita a auditores que não realizem RLC de EIP, em conformidade com a lei aplicável; sendo que o controlo de qualidade da atividade exercida pelos ROC relativamente a funções que não sejam de interesse público, com exclusão do exercício da docência, consiste, essencialmente, na verificação do cumprimento da lei e da regulamentação aplicáveis); de ceticismo profissional
(continuação da notas de rodapé)

incompatibilidades e impedimentos⁽¹⁷⁵⁾; e à responsabilidade (disciplinar⁽¹⁷⁶⁾, penal⁽¹⁷⁷⁾ e civil⁽¹⁷⁸⁾). Por seu turno, no título IV, normativiza o acesso à profissão definindo os requisitos de inscrição gerais⁽¹⁷⁹⁾; as regras quanto ao exame de admissão⁽¹⁸⁰⁾; o estágio⁽¹⁸¹⁾; a

(entendido no n.º 3 do art. 70.º como «[...] uma atitude caracterizada pela dúvida e por um espírito crítico, atento às condições que possam indiciar eventuais distorções devidas a erros ou fraude, e por uma apreciação crítica dos elementos e da prova de auditoria»); o extenso dever de independência (previsto no art. 74.º, com 11 números, de onde destacamos a definição no n.º 5, de *pessoa estreitamente relacionada* – itálico nosso –, como «a) [o] cônjuge ou pessoa que viva em união de facto, descendentes a seu cargo e outros familiares que consigo coabitem há mais de um ano; ou b) [q]ualquer entidade por si direta ou indiretamente dominada ou constituída em seu benefício ou de que este seja também dirigente.»; a referência no n.º 8 a uma *parte terceira objetiva, razoável e informada* que possa considerar o valor de uma oferta como *insignificante ou inconsequente* – itálicos nossos; por ventura quanto ao primeiro, só nos casos muito notórios, caso contrário é um conceito muito indeterminado, e no que respeita ao valor remetemos para o que já dissemos a propósito do “valor irrelevante e inconsequente” previsto no CEOROC; o n.º 9 que apela à ponderação de interesses e salvaguardas para continuar a RLC após a data efetiva da fusão ou da aquisição, se durante o período abrangido pelas contas auditadas, uma entidade auditada for adquirida, adquirir ou se fundir com outra; e o n.º 11 que define na sua alínea «a) «[r]isco de auto-revisão», quando um [ROC], uma [SROC], uma entidade da sua rede ou um seu sócio, gestor ou trabalhador participa na elaboração dos registos contabilísticos ou das contas do cliente da [RLC]; [e] b) «[r]isco de interesse pessoal», quando a independência do [ROC] ou da [SROC] possa ser ameaçada por um interesse financeiro próprio ou por um conflito de interesses pessoais de outra natureza, designadamente, em virtude de uma participação financeira direta ou indireta no cliente ou de uma dependência excessiva dos honorários a pagar pelo cliente pela [RLC] ou por outros serviços.» Ainda no âmbito dos deveres temos normas: de contratação pelas entidades auditadas de antigos ROC ou de empregados de ROC ou de SROC; de avaliação das condições para a RLC; de organização interna dos ROC e SROC; de organização do trabalho; de prazo de conservação (em arquivo de documentos e informações); de condições para a realização de RLC de EIP; de preparação para a RLC de EIP e avaliação das ameaças à independência; de comunicação de irregularidades nas EIP (o art. 79.º deve ser relacionada com o art. 190.º); de controlo de qualidade interno do trabalho nas EIP (há uma grande preocupação destes profissionais terem qualidade e garantir segurança no seu trabalho); de informação às autoridades competentes; de uso de nome e menção de qualidade; de informação e publicidade (sobre a sua atividade profissional); de segredo profissional (que informações relativas a factos, documentos ou outras de que tenham conhecimento não podem divulgar e quem e em que situações pode não estar abrangido por esse sigilo); quanto a buscas e apreensões em escritórios de ROC (que note-se que, cf. art. 85.º, «[s]em prejuízo das competências de supervisão da atividade de auditoria legalmente atribuídas à CMVM, à qual não é oponível o segredo profissional, às buscas e apreensões em escritórios de [ROC] e [SROC] é aplicável, respetivamente, [...] [imperativos] do Código de Processo Penal.») e sua reclamação (cf. art. 86.º); e de seguro de responsabilidade civil profissional (cf. art. 87.º).

¹⁷⁵ Prevendo gerais (cf. art. 88.º «[a] profissão de [ROC] é incompatível com qualquer outra que possa implicar a diminuição da independência, do prestígio ou da dignidade da mesma ou ofenda outros princípios de ética e deontologia profissional [...]»), específicas (quanto a empresas e entidades), as consequências das incompatibilidades (cf. art. 90.º - cessação de funções) e impedimentos (cf. art. 91.º).

¹⁷⁶ Incluindo os seus pressupostos; sanções; graduação; normas enquadradoras (entendemos que o art. 95.º cuja epígrafe é a mesma que a Secção I do capítulo – responsabilidade disciplinar – poderia preceder o art. 93.º - sanções); a responsabilidade disciplinar das SROC; as situações em que há cessação da responsabilidade disciplinar; a instauração e instrução do processo disciplinar; o exercício da ação disciplinar; a desistência da participação; as situações em que cabe recurso; o destino e pagamento das multas; a suspensão preventiva e a expulsão (art. 103.º e 104.º); prescrições (do procedimento – art. 105.º – das sanções – art. 106.º); obrigatoriedade (em cf. com o princípio da legalidade); formas do processo (inquérito e disciplinar); despesas do processo; revisão (da decisão disciplinar); reabilitação (reinscrição na lista dos ROC); e regras quanto à regulamentação do procedimento disciplinar (quem aprova e o regime subsidiário).

¹⁷⁷ Prevendo o dever de participação ao Ministério Público quanto a indícios de crimes, e a publicidade das decisões absolutórias.

¹⁷⁸ Cf. art. 115.º.

¹⁷⁹ Obrigatoriedade de inscrição (repare-se que esta tem como função assegurar o controlo prévio dos requisitos para o acesso à profissão; que o exercício de funções de interesse público por ROC, SROC, auditores e entidades de auditoria de Estados-Membros e estrangeiros 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 ou de *(continuação da notas de rodapé)*

obtenção, suspensão e perda da qualidade de ROC⁽¹⁸²⁾ e, ainda, o levantamento da suspensão e reinscrição⁽¹⁸³⁾.

25. 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 RJSA⁽¹⁸⁴⁾, 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.

Da análise deste diploma que, certamente, ainda dará muito que falar (mas que transcende o propósito da nossa dissertação), 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) [d]eve 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) [o]s seus membros

SROC 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); requisitos gerais de inscrição (estes são cf. n.º 1 do art. 148.º: «a) [a]presentar idoneidade e qualificação profissional adequadas para o exercício da profissão; b) [e]star no pleno gozo dos direitos civis e políticos; c) [s]er 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) [r]ealizar com aproveitamento o exame de admissão à Ordem; e) [r]ealizar 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) [n]ão gozar de boa reputação pessoal e profissional – temos sérias dúvidas como se poderá concretizar este critério; b) [t]er 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) [t]er 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) [d]emonstrar, 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.

¹⁸⁰ Concretamente, exame, periodicidade, regime (mantendo-se a necessidade de conhecimentos em matérias de Direito); e prevendo-se que compete à Assembleia Representativa aprovar o regulamento de inscrição e de exame.

¹⁸¹ Nomeadamente a inscrição no estágio profissional; a comissão de estágio; o início e duração do estágio; desistência, exclusão e interrupção do estágio, o regime de estágio e o regulamento de estágio (que deverá entre outras regras estabelecer sobre a dispensa de estágio, cf. art. 159.º, n.º 8, alínea b) *in fine*).

¹⁸² Designadamente inscrição na lista; registo e apreciação pela comissão de inscrição; anulação da inscrição; suspensão voluntária e compulsiva de exercício; regime (quanto à suspensão da qualidade); cancelamento voluntário e compulsivo da inscrição.

¹⁸³ Especificamente: levantamento da suspensão e reinscrição após cancelamento de inscrição na lista.

¹⁸⁴ Que por sua vez, transpôs 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.

devem ter, no seu conjunto, formação e experiência prévias para o sector em que opera a entidade [...]» [sic]; no RJSA propriamente dito, as definições de auditor («pessoa singular que revê as contas anuais, individuais ou consolidadas, de uma sociedade [...]»⁽¹⁸⁵⁾; as referências a normas internacionais de auditoria e de contabilidade⁽¹⁸⁶⁾; as atribuições da CMVM⁽¹⁸⁷⁾; a importância que se dá à proteção de dados pessoais⁽¹⁸⁸⁾; o acesso e registo para o exercício de funções de interesse público⁽¹⁸⁹⁾; os deveres de informação⁽¹⁹⁰⁾; os poderes e prerrogativas de supervisão da CMVM⁽¹⁹¹⁾; a cooperação⁽¹⁹²⁾, a utilização e troca de informação⁽¹⁹³⁾; 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

¹⁸⁵ Constantes alíneas b) e c) do art. 2.º.

¹⁸⁶ Cf. alíneas k) e l) do art. 2.º.

¹⁸⁷ Previstas no art. 4.º, n.º 1 a 3 e n.º 5. Mormente, «[a] supervisão pública de ROC, de SROC, de auditores e de entidades de auditoria de Estados [M]embros e de países terceiros registados em Portugal [...], bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida, 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.

¹⁸⁸ Cf. art. 5.º.

¹⁸⁹ Cf. art. 6.º, n.º 1, «[s]em prejuízo da inscrição na OROC, cabe à CMVM proceder ao registo de ROC, SROC e auditores e entidades de auditoria de Estados membros e de países terceiros que pretendam exercer funções de interesse público [...]»; e o seu n.º 2 «[s]ó podem exercer funções de interesse público os ROC, SROC, auditores e entidades de auditoria de Estados membros e de países terceiros que se encontrem registados na CMVM [...]». O n.º 3 esclarece que «[a] inscrição efetuada junto da OROC pelos ROC, SROC, auditores e entidades de auditoria de Estados membros 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 e SROC; b) [a]uditores e entidades de auditoria de Estados [M]embros e de países terceiros»

¹⁹⁰ O art. 23.º prevê que «[o]s ROC e as SROC que realizam a auditoria às contas de [EIP] [...], elaboram e divulgam um relatório anual de transparência, nos termos e condições definidos no art. 13.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 [...]»

¹⁹¹ 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) [s]olicitar a prestação de quaisquer informações à OROC, que fica vinculada a prestá-las; b) [d]ar 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 SROC, 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.

¹⁹² Cf. art. 26.º, «[a] CMVM coopera com o Comité dos Organismos de Supervisão Europeia de Auditoria (CEAOB), com as autoridades congéneres 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 [...]»

¹⁹³ Cf. arts. 27.º e 28.º.

no exercício da profissão em causa.»⁽¹⁹⁴⁾; a inevitável duplicação de procedimentos com os deveres de comunicação anual por parte dos ROC e da SROC à CMVM e à OROC⁽¹⁹⁵⁾; 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 SROC⁽¹⁹⁶⁾); 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 elabora⁽¹⁹⁷⁾.

Existem certamente diversos aspetos nesta lei que, recorde-se por imposição do legislador comunitário⁽¹⁹⁸⁾, houve 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 e SROC, junto da OROC e da CMVM; mantém o binómio terminológico revisão de contas/auditoria, ROC/Auditor, SROC/Sociedade de Auditoria (em contraposição com a usada em países europeus); 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-Bolonha⁽¹⁹⁹⁾; excessiva intervenção da CMVM na atividade dos profissionais e na atividade da Ordem⁽²⁰⁰⁾; consagração da não

¹⁹⁴ Cf. art. 30.º.

¹⁹⁵ Previstas no art. 31.º.

¹⁹⁶ Cf. art. 40 e 41.º.

¹⁹⁷ Cf. art. 44.º, n.º 1, alíneas a) a j).

¹⁹⁸ Cf. análise da Diretiva 2014/56/UE.

¹⁹⁹ 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.

²⁰⁰ 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. 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.

oponibilidade do segredo profissional à CMVM⁽²⁰¹⁾; 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.

26. Finalmente, algumas referências a um diploma que também trará implicações na atuação dos auditores (sejam ROC ou não), a quem impende, como vimos, o dever de confidencialidade e sigilo profissional⁽²⁰²⁾, e que lidam, direta ou indiretamente, com o tratamento de dados pessoais⁽²⁰³⁾ é o Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril, relativo à proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação dos mesmos (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados – RGPD), que revogou a Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro e substituiu, indireta e, ou parcialmente⁽²⁰⁴⁾, a intitulada Lei da Proteção de Dados Pessoais (LPDP)⁽²⁰⁵⁾.

O RGPD, com 173 considerandos, obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável aos Estados-Membros⁽²⁰⁶⁾, entrou em vigor no dia 25 de maio de 2016 e prevê um período transitório de dois anos para a sua total aplicação (a partir de 25 de maio de 2018)⁽²⁰⁷⁾. Terá impacto nas organizações, públicas (incluindo autoridades de supervisão) e

²⁰¹ Cf. art. 86.º.

²⁰² Para além da necessária conservação de dados prevista, por exemplo, no considerando 29 (materializado nos arts. 36.º e 47.º) da Diretiva 2006/43/CE, ou art. 15º do Regulamento (UE) n.º 537/2014.

²⁰³ No capítulo 4, a propósito do responsável pelo tratamento de dados, retomaremos esta temática. No entanto, destacamos também a ponderação entre divulgar através, por exemplo de um relatório de transparência, ou manter confidencial informação classificada.

²⁰⁴ Ainda que de forma escamoteada pelo art. 94.º (do RGPD). Veja-se a título de exemplo as definições constantes no art. 3.º da LPDP e as do art. 4.º do RGPD. Resta agora saber se o aplicador dos normativos legais irá mencionar a lei geral nacional (anterior) ou a lei geral comunitária (posterior). Será que se recorrerá ao princípio do primado do direito da União Europeia sobre o direito dos Estados-membros que, além dos tribunais nacionais, também as entidades administrativas estão obrigadas a desaplicar as normas nacionais que contrariem o direito da União Europeia, cf. o Tribunal de Justiça da União Europeia, determinou no acórdão *Fratelli Constanço*, de 22 de junho de 1989 (processo n.º 103/88).

²⁰⁵ Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Retificação n.º 22/98, de 28 de novembro e pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto, que transpôs para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva 95/46/CE, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento dados pessoais e à livre circulação desses dados. Não iremos abordar as Diretivas anteriores a esta nem a Diretiva (UE) 2016/680, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril, referente à proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais pelas autoridades competentes para efeitos de prevenção, investigação, deteção ou repressão de infrações penais ou execução de sanções penais, e à livre circulação desses dados, bem como a Diretiva (UE) 2016/681, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril, relativa à utilização dos dados dos registos de identificação dos passageiros (PNR – que nos termos da Diretiva significa registo de identificação dos passageiros), para efeitos de prevenção, deteção, investigação e repressão das infrações terroristas e da criminalidade grave.

²⁰⁶ Cf. o seu art. 99.º. Não haverá necessidade de qualquer transposição para cada jurisdição, garantindo-se, assim, harmonização legislativa em todos os países na UE.

²⁰⁷ Este período foi tido pelo legislador como o necessário para as organizações se adaptarem. É um texto denso que carece de reflexão e tempo para a sua concretização. Nesse sentido, a CNPD identificou áreas principais de *(continuação da notas de rodapé)*

privadas, que variará consoante a área de atividade, dimensão e tipo de tratamentos de dados pessoais em causa, mas que não deixará ninguém indiferente, impondo novas obrigações, cujo incumprimento é punido por coimas que podem ascender até 20.000.000 de euros, ou no caso de uma empresa, até 4% do seu volume de negócios anual, a nível mundial, correspondente ao exercício financeiro anterior⁽²⁰⁸⁾.

Por ventura, da sua análise geral, o RGPD, mais do que uma mudança legal⁽²⁰⁹⁾ ou procedimental (com, por exemplo, evidentes alterações a nível informático), tendo como pano de fundo a análise de risco, mudará comportamentos.

2.2 – VALÊNCIAS E COMPETÊNCIAS

O bom desempenho da Auditoria Interna depende, em grande medida, do tipo de atuação dos auditores⁽²¹⁰⁾. A sua conduta profissional deve pautar-se, como vimos, genericamente, por princípios éticos e, especificamente, por regras do seu ramo de atividade⁽²¹¹⁾.

Em termos abstratos⁽²¹²⁾, a equipa de auditoria deve ser composta por indivíduos⁽²¹³⁾ que possuam competências técnicas baseadas em formação académica avançada⁽²¹⁴⁾, contínua⁽²¹⁵⁾ e adequada ao ramo de atividade, com capacidade analítica quanto ao controlo de procedimentos nos âmbitos contabilístico, económico-financeiro, administrativo, contratual, jurídico e informático.

Porém, como já dizia Marques (1997:86), «[...] é de salientar [...] que não chega dispor de pessoas com bons conhecimentos e capacidades técnicas [...] [é] muito importante que, para

atuação e publicou no seu *website* “10 medidas para preparar a aplicação do Regulamento Europeu de Proteção de Dados”.

²⁰⁸ Cf. art. 85.º.

²⁰⁹ Entre outras certamente, Lopes (2016:42) defende que a aplicabilidade do RGPD gera a necessidade de alterar a redação do art. 35.º da CRP.

²¹⁰ Similarmente importante, em termos de grandeza de valor, à compreensão da necessidade de existência destes profissionais, ainda que maioritariamente adveniente de imposição legal, como por exemplo as vertidas nos arts. 65.º a 70.º, 214.º, 262.º a 263.º, 288.º a 293.º, 413.º a 446.º, 449.º, e 451.º a 455.º do CSC.

²¹¹ Como refere Costa (2014:154) «[o] problema da especialização também é um óbice ao exercício individual da profissão.»

²¹² Transversal a qualquer área de trabalho.

²¹³ Em igualdade de oportunidades e circunstâncias, sem discriminação de género, raça, naturalidade, religião, convicções políticas ou ideológicas, condição socioeconómica ou orientação sexual.

²¹⁴ Entendida por universitária ou politécnica.

²¹⁵ Que cf. descrito na parte final do § 2.6.3, da seção 6, do capítulo 2 do CEOROC, «[...] habilita o auditor a desenvolver e manter as capacidades para trabalhar de forma competente dentro do ambiente profissional.»

além disso [...] reúnam um outro conjunto de aptidões e características pessoais e comportamentais. [...]»⁽²¹⁶⁾.

Seguramente, existirão múltiplas formas de enumerar e adjectivar as valências e competências dos auditores internos⁽²¹⁷⁾. No entanto, sempre diremos que o auditor interno deverá ser: íntegro (honesto e respeitar a confidencialidade da informação recolhida⁽²¹⁸⁾), objetivo (não permitir ambiguidades, conflitos de interesses que se sobreponham aos seus julgamentos profissionais); independente (autónomo, idóneo e tecnicamente polivalente⁽²¹⁹⁾); resiliente (humilde, adaptativo, mas pragmático, gerindo adequadamente o seu tempo de trabalho); pró-ativo (empreendedor, com propensão para desenvolver empenhadamente esforços com vista à sua aprendizagem, atualização e aperfeiçoamento profissional permanentes, adequando-se e adaptando-se às novas práticas⁽²²⁰⁾); cultivar um estado de espírito atento e cético⁽²²¹⁾ (curiosidade intelectual, consciência crítica e alerta, abordagem analítica além das aparências, de modo a compreender as suas causas e avaliar as suas consequências, propondo soluções); ter discernimento profissional (ser persuasivo, saber estar, ouvir e fazer-se ouvir, ter capacidade de perceção e assimilação rápida); ter facilidade de comunicação (oral e escrita, dialogante e de forma assertiva); ter tolerância à pressão e contrariedades (ser rigoroso mas cortês, tendo respeito e consideração pelo trabalho desenvolvido por todo o tipo de colegas); zeloso e sistemático (apurado, cuidadoso, discreto, gerar confiança, agir prontamente e com

²¹⁶ Figueiredo (2013) diz que «[...] [a] natureza do trabalho que realizamos também requer características pessoais que abrangem comportamento pessoal e moral, isto é, uma cultura de valores éticos que leve os profissionais a actuar numa determinada direcção que eles próprios e o resto da comunidade acreditam ser a direcção correcta [...]».

²¹⁷ Sempre poderíamos adotar a lista de competências e comportamento associados a estas, previstas na Portaria n.º 359/2013, de 13 de dezembro, referente ao padrão médio exigível de desempenho que a Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro, alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que estabeleceu o Sistema Integrado de Gestão e Avaliação de Desempenho na Administração Pública, designado por SIADAP, previu parâmetros de resultados na avaliação dos trabalhadores em funções públicas.

²¹⁸ Salvo se existir um direito ou um dever legal de divulgar.

²¹⁹ Barreiro (1997:5) afirma que «[o]s auditores, independentemente das suas especialidades, têm que adaptar-se, hoje mais do que ontem e por vezes em tempo recorde, vergando às exigências que o próprio meio em que se movimentam os obriga».

²²⁰ Segundo o memorando da Comissão das Comunidades Europeias sobre Aprendizagem ao Longo da Vida (2000:8), numa era de «transição global para uma sociedade do conhecimento [...] informações, competências e conhecimentos actualizados assumem, pois, importância decisiva». Prossegue dizendo que «[o]s próprios indivíduos são os actores principais das sociedades do conhecimento. Acima de tudo, o que conta é a capacidade humana de criar conhecimento e de o usar eficaz e inteligentemente, em contextos de mutação contínua. Para desenvolver plenamente esta capacidade, as pessoas têm de querer e ser capazes de assumir o controlo das suas próprias vidas – em suma, tornar-se cidadãos activos. A melhor forma de dar resposta ao desafio da mudança reside na educação e na formação ao longo da vida.»

²²¹ A ISA 200, no seu § 13, alínea I, define o ceticismo profissional como «[u]ma atitude que inclui uma mente inquisitiva, que fica alerta para condições que possam indicar distorção possível devido quer a erro ou a fraude, e avaliação crítica da prova de auditoria.»

lisura); perseverante (tenaz e resistente a frustrações, focado na responsabilidade e compromisso para com o serviço) e, fundamentalmente, deverá revelar uma visão estratégica (capacidade de otimizar recursos como meio e fim do seu trabalho).

Não podemos falar em Auditoria Interna sem definir o conceito, intrinsecamente interligado, e do qual já temos vindo a falar, de controlo interno. Existem várias definições deste⁽²²²⁾, mas podemos entender que engloba todos os métodos e medidas adotados para providenciar fiabilidade e compreensibilidade à informação (contabilística e não financeira), salvaguardar os ativos, prevenir e detetar erros e fraudes, objetivar a eficiência das operações em conformidade com os normativos aplicáveis, gerar uma maior confiança e garantia de qualidade na organização⁽²²³⁾.

As tarefas a desenvolver pela Auditoria Interna podem incluir a monitorização dos sistemas de controlo interno identificando falhas ou desvios potenciais (analisar a sua operacionalidade: adequação, integridade, custos e segurança), examinar a informação financeira e operacional (determinar a eficácia dos meios usados para a identificar, mensurar, classificar e relatar), rever as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência (incluindo as atividades não financeiras) e verificar o cumprimento de regras e de políticas estabelecidas⁽²²⁴⁾.

Um auditor interno⁽²²⁵⁾ é, por inerência, salvo quando se trata de prestação de serviços de auditoria interna por uma entidade externa, um operacional (um trabalhador *no terreno*) – *on the job*, o que lhe confere uma posição única no seio da organização, por ser conhecedor, tanto da envolvente geral, como da específica (inerente a cada departamento ou área).

²²² A DR/A 410, § 4, define o sistema de controlo interno como «todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.» Por sua vez a ISA 315 § 4, alínea c), define como «[o] processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. [...]».

²²³ *Mutatis mutandis*, entendemos que o n.º 2 do art. 2.º do DL n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, define bem o seu sentido e alcance, a saber: «[o] controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades [...]».

²²⁴ O CEOROC, no seu capítulo 4, secção 9, § 4.9.23, nas alíneas a) a d), respeitante à Auditoria Interna, estabelece o âmbito e objetivos desta.

²²⁵ A ISA 610, § 7, alínea b), define auditores internos como «[o]s indivíduos que executam as actividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem pertencer a um departamento de auditoria interna ou função equivalente.» Nesta definição vemos, novamente, que não há previamente formação académica ou profissional estereotipada.

Por sua vez, no que concerne à função de auditoria interna⁽²²⁶⁾ esta deve estar inserida organicamente num lugar de topo da organização, ser independente de todos os outros departamentos, áreas ou setores, mas capaz de construir canais de comunicação entre elas e funcionar como apoio à gestão, reportando (conformidades e não conformidades), preferencialmente, a uma superestrutura consultiva (por exemplo, um órgão consultivo de supervisão constituído por todos os dirigentes, designado por Conselho Geral de Supervisão ou Comissão ou Comité de Auditoria⁽²²⁷⁾) ou ao cargo mais elevado da organização⁽²²⁸⁾.

Os auditores internos atuam com um certo carácter pedagógico e prevencionista, fazendo recomendações de melhorias de performance e de gestão de riscos, fundadas na observância ou não, das melhores práticas profissionais. Neste sentido, com vista ao crescimento e desenvolvimento sustentável da sua organização a todos os níveis, promovendo sistemas de controlo interno adequados ao cumprimento das responsabilidades de todos os indivíduos que a compõe (e por isso acrescentando-lhe valor), configuram muitas vezes uma consultoria à gestão ou mesmo a sua extensão⁽²²⁹⁾.

2.3 – DA TEORIA AOS NÚMEROS E VICE-VERSA

Citando Fernando Pessoa, «[t]oda a teoria deve ser feita para ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria.»

Feito o enquadramento legal dos auditores e o descritivo das suas valências e competências, é altura de tentarmos traçar o seu perfil através da análise aos dados obtidos pelo *website* da DGES⁽²³⁰⁾, nomeadamente no que concerne aos cursos que incluam a denominação de Auditoria; pelo *website* da DGEEC⁽²³¹⁾, no que respeita aos alunos do mestrado em Auditoria no ISCAL (alguns são auditores, outros à procura de uma oportunidade adquirindo mais

²²⁶ A ISA 610, § 7, alínea a), define a função de auditoria interna como «[u]ma actividade de análise estabelecida ou proporcionada como um serviço para a entidade. Estas funções incluem nomeadamente examinar, avaliar e monitorizar a adequação e a eficácia do controlo interno.»

²²⁷ Figura jurídica prevista no ponto 4. do anexo I da Recomendação da Comissão das Comunidades Europeias, de 15 de fevereiro, de 2005 (especificando-se a sua composição; o seu papel, por exemplo, relativo aos auditores internos e externos; e o seu funcionamento), bem como pelo art. 41.º da Diretiva 2006/43/CE.

²²⁸ Costa (2014:114) entende que «os auditores internos devem depender directamente do órgão de gestão ou, de preferência, da comissão de auditoria e não de qualquer Direcção».

²²⁹ Moeller (2009:549) refere que «[i]nternal auditors have always been viewed as the ethical leaders in an enterprise. (...) Because of their strong personal professional standards, supported by well-recognized professional codes of conduct, internal auditors are and should be ethical leaders in the enterprises».

²³⁰ Cf. apêndice C e D.

²³¹ Cf. apêndice E.

ferramentas cognitivas); bem como parte das informações recolhidas pelo método inquisitivo (inquéritos e entrevistas)⁽²³²⁾, às maiores empresas de Auditoria, relativamente aos serviços de auditoria interna e ao perfil dos seus auditores internos.

No final desta secção responderemos a uma das premissas da pergunta de partida: qual o perfil do auditor interno?

Costa (2014) fez uma interessante descrição evolutiva do ensino da Auditoria em Portugal. O autor refere (2014:151), em jeito de síntese, que não lhe «parece adequado que devam existir cursos conducentes ao grau de licenciado em Auditoria, uma vez que em três anos não é possível preparar, adequadamente, de um ponto de vista académico, pessoas que pretendam candidatar-se a qualquer uma das profissões relacionadas com [esta] área.»

Acrescenta que, «[d]e facto, o primeiro ciclo de estudos superiores deverá proporcionar uma sólida aprendizagem que possibilite aos respectivos licenciados exercerem actividades profissionais que não sejam altamente especializadas como se pretende que sejam aquelas a desenvolver pelos diversos tipos de auditores [...]».

Prossegue dizendo que, «[t]alvez atento a esta realidade, o Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior aprovou em Junho de 2007 a criação do curso de mestrado em [A]uditoria, a funcionar no ISCAL, a partir do ano letivo de 2007/2008 [...]» O autor (2014:151) reaviva que o curso «[...] foi o primeiro em Portugal designado especificamente de “Auditoria” [...]».

Refere ainda que existiam, no ano anterior àquele em que se iniciaram em Portugal os cursos superiores adaptados ao Processo de Bolonha (ano letivo de 2005/2006), cursos superiores que continham na sua designação a palavra “Auditoria”; a saber: uma licenciatura⁽²³³⁾, quatro

²³² De modo a agilizar o procedimento e torná-lo mais apelativo (poderem de antemão saber o que se pretende e assim obtermos respostas que, por ventura não iriam ser de conhecimento imediato, como por exemplo, referente às habilitações dos auditores internos), optámos por uma solução em que, conjugámos, cf. as definições de Sarmento (2013:31), o inquérito – «[...] conjunto de perguntas (designado por questionário), que são respondidas obrigatoriamente por escrito. [...]» – e entrevista – «[...] conjunto de perguntas (designado por guião), que são respondidas necessariamente por via oral. [...]». Preveligiando, dentro do que nos fosse permitido, este tipo de informação qualitativa em detrimento daquela quantitativa, concebemos um guião de inquérito por entrevista.

²³³ Designada como: Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria, ministrada pela Universidade Lusófona, em Lisboa.

pós-graduações⁽²³⁴⁾ e, presumimos (pois desconhecemos se eram lecionados em parceria), quatro mestrados⁽²³⁵⁾.

Assim, na sua senda, compilámos os dados disponíveis no *website* da DGES, excluindo pós-graduações, e conseguimos apurar que, atualmente, existem cinco licenciaturas com a designação de “Auditoria”, cf. ilustra a Figura 2.3. Destas cinco licenciaturas, três são universitárias e privadas, e duas politécnicas e públicas. Quanto a mestrados, no total sete, seis são do ensino politécnico e público, e apenas um universitário de um estabelecimento de ensino (EE) privado. Há, portanto, uma relação direta entre o tipo de ensino universitário ou politécnico e, respetivamente, o privado ou público⁽²³⁶⁾.

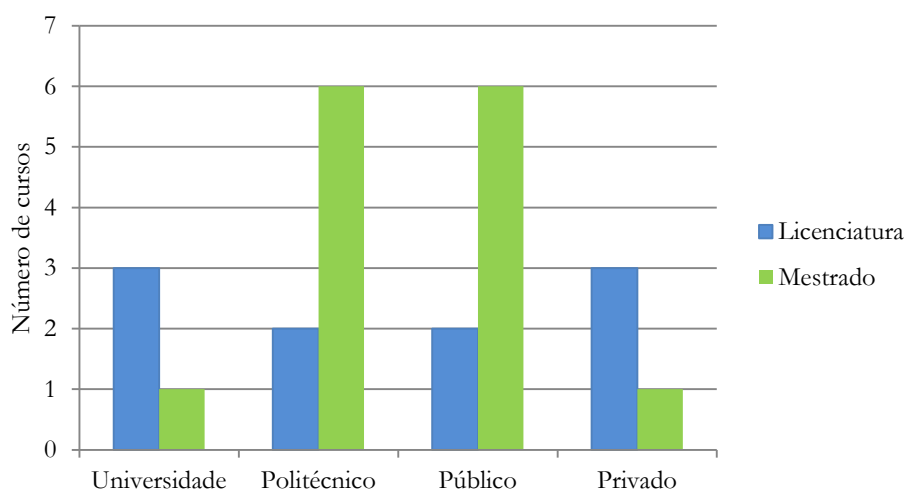


Figura 2.3 Tipo de curso de “Auditoria”.

Fonte: DGES. Elaboração própria.

Refira-se ainda, cf. apêndice C, que todos os cursos ministrados no ensino universitário são privados, e todos os do ensino politécnico são públicos.

²³⁴ Intituladas por: Auditoria e Controlo de Gestão, organizada pela Universidade Católica, do Porto; Auditoria e Revisão de Contas, organizada pelo Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa *Overgest*, em Lisboa; Auditoria Interna e de Gestão, organizada pelo Instituto Superior Miguel Torga, em Coimbra; e Contabilidade e Auditoria, organizada pela Universidade de Aveiro.

²³⁵ Denominados de: Auditoria Contabilística, Económica e Financeira, lecionado pela Universidade Autónoma de Lisboa; e Contabilidade e Auditoria, lecionado pela Universidade Aberta de Lisboa, de Aveiro e do Minho.

²³⁶ De acordo com a terminologia usada pela DGES, não fazemos diferenciação de natureza mas sim de tipologia de ensino ou de EE, isto é, não mencionaremos a palavra natureza para designar se é a tipologia universitária, politécnica, pública ou privada.

Curiosamente a licenciatura em Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria, da Universidade Lusófona de Lisboa, é a única que, das enunciadas por Costa⁽²³⁷⁾, para além do mestrado do ISCAL, continua a ser lecionada. O que significa que tem havido procura em ambos os cursos. Quanto à primeira, talvez por ter outras valências como: Contabilidade e Fiscalidade⁽²³⁸⁾; quanto ao ISCAL, pela qualidade que lhe assiste.

Verificámos, também, que o Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, do Instituto Politécnico de Coimbra, é o único no país que, em simultâneo, tem uma licenciatura e um mestrado que contém na sua nomenclatura a palavra “Auditoria”.

Através do apêndice C, observa-se que o Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, do Instituto Politécnico do Porto, prevê a admissão anual de mais alunos, abrindo o maior *numerus clausus* (90 vagas).

O ISCAL fica pela mediana das 30 vagas, um pouco abaixo da média se tivermos em conta os *numerus clausus* de todas as instituições (seis), que dão a conhecer tal informação, e que se cifra nas 40 vagas.

Refira-se, ainda, que o ISCAL já não é o único EE a lecionar um mestrado intitulado, exclusivamente, de Auditoria. Existem mais duas instituições de ensino superior na Região Norte.

Em termos de distribuição geográfica da oferta do ensino de cursos com a designação de “Auditoria”, recorrendo às matrizes de delimitação geográfica, designadas por Nomeclaturas de Unidade Territoriais para Fins Estatísticos (NUTS)⁽²³⁹⁾, podemos averiguar pela Figura 2.4 que não existe nenhum EE nas Regiões Autónomas dos Açores (RAA) e da Madeira (RAM), bem como na unidade territorial do Algarve. A maior oferta formativa situa-se na Região Centro e na de Lisboa e Vale do Tejo (LVT), sendo que esta tem uma oferta mais homogénea em termos de níveis de ciclo de estudos (dois relativos a licenciatura e outros dois a mestrado)⁽²⁴⁰⁾.

²³⁷ Que se recorda, dizia não ser adequado haver uma licenciatura em Auditoria.

²³⁸ Nota, não analisamos o conteúdo estrutural dos cursos e os conteúdos programáticos das unidades curriculares que os compõem, por entendermos que não nos compete fazer uma indagação de mérito. Essa é efetuada pela Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (A3ES), que tem como missão garantir a qualidade do ensino superior em Portugal, através da «[...]avaliação e acreditação das instituições de ensino superior e dos seus ciclos de estudos [...]» (cf. art. 3.º do DL n.º 369/2007, de 5 de novembro).

²³⁹ Aprovadas pelo DL n.º 46/89, de 15 de fevereiro; alterado pelo DL n.º 163/99, de 13 de maio; pelo DL n.º 317/99, de 11 de agosto; pelo DL n.º 244/2002, de 5 de novembro; e pela Lei n.º 21/2010, de 23 de agosto.

²⁴⁰ Em apêndice (D), podemos observar quantitativamente os cursos com a palavra “Auditoria” por NUT II.

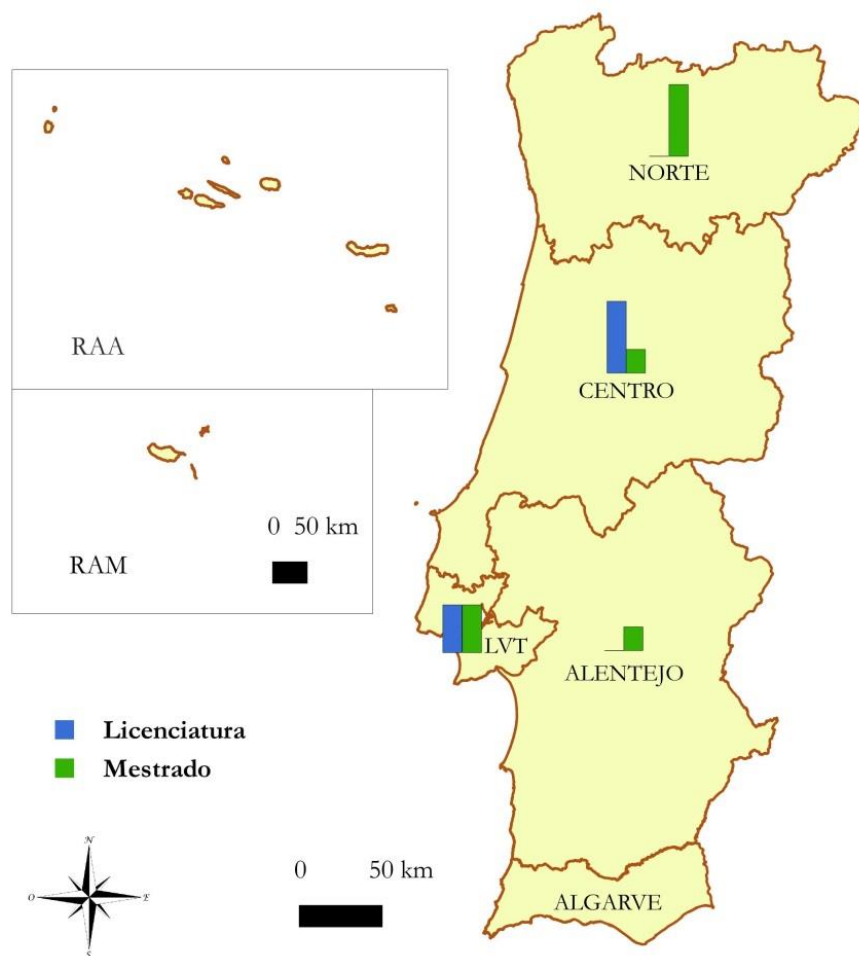


Figura 2.4 Cursos com a palavra “Auditoria” por NUT II.
Fonte: DGES. Elaboração própria.

Concretamente, quanto ao mestrado em Auditoria do ISCAL, e recorrendo aos dados da DGEEC, referentes ao inquérito Registo de Alunos Inscritos e Diplomados do Ensino Superior (RAIDES)⁽²⁴¹⁾, podemos inferir que (cf. Figura 2.5) o ano letivo de 2012/2013 foi o que registou o maior número (103) de interessados (alunos inscritos). Quanto ao sexo, houve sempre mais alunas do que alunos (ainda que em 2008/2009, a diferença tenha sido apenas de

²⁴¹ O RAIDES é um inquérito anual, dirigido a todos os EE Superior Nacional, com o objetivo de caracterizar o sistema de ensino, na vertente de alunos inscritos e diplomados.

um aluno), sendo que a procura por parte do sexo masculino tem sido mais homogénea nos últimos três anos letivos, tal como no cômputo (média geral) dos alunos⁽²⁴²⁾.

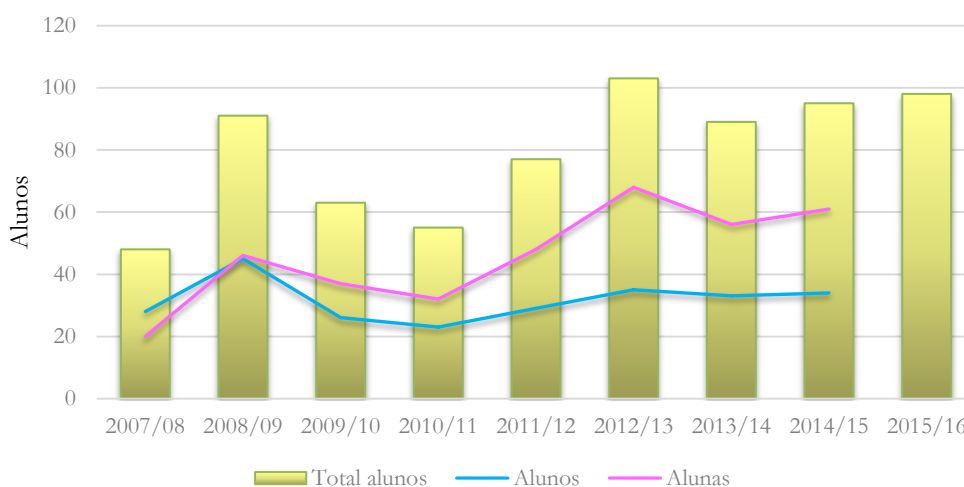


Figura 2.5 Alunos inscritos no mestrado em Auditoria pelo ISCAL.

Fonte: Dados divulgados pela DGEEC. Elaboração própria.

Como se constata no apêndice E, tem havido sempre, à exceção do último ano letivo, alunos estrangeiros inscritos no nosso mestrado. Nas duas primeiras edições, apenas homens, mas posteriormente, de ambos os sexos.

Relativamente a alunos diplomados, nenhum deles é estrangeiro e, no geral, são mais mulheres, do que homens, que se especializam (terminam o primeiro ano do mestrado) e ficam diplomadas (completam o mestrado). O ano letivo de 2010/2011 foi o que teve, até ao momento, mais diplomados.

Tal como as dificuldades com que nos deparamos na recolha de dados do IPAI (por não disporem de dados detalhados sobre os membros), tanto a DGES como a DGEEC não dispõem de mais informações pormenorizadas sobre os alunos, que nos permitam inferir o perfil dos potenciais auditores⁽²⁴³⁾.

²⁴² Não dispomos de informações por género, relativamente ao ano letivo de 2015/2016.

²⁴³ Com a finalidade de saber que alunos (e profissionais) têm manifestado interesse no mestrado em Auditoria, e traçar o seu perfil (projetando públicos alvos), gostaríamos que a base de dados da DGEEC discriminasse as habilitações de origem dos mestrandos (se por ventura têm mais do que uma licenciatura e, ou são titulares de outro grau superior, mestrado ou doutoramento), a sua proveniência geográfica e se trabalham na área da auditoria ou conexas.

Assim, procurámos complementar a nossa investigação junto das denominadas *Big Four* (*Deloitte & Associados, SROC S.A.; Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A.; KPMG & Associados, SROC, S.A. e PriceWaterHouseCoopers & Associados, SROC, Lda.*) e a auto-intitulada quinta maior empresa em Auditoria (a *BDO & Associados, SROC, Lda.*)⁽²⁴⁴⁾, interpellando-os no sentido de agendar uma entrevista.

Prevendo dificuldades em obtermos respostas, seleccionámos as maiores empresas deduzindo que, por ventura, serão as que têm maior capacidade para diferenciar os seus diversos tipos de auditores, e disporem de uma estrutura interna dedicada à Auditoria Interna, ou em última análise, poder económico para recorrerem ao *outsourcing*⁽²⁴⁵⁾.

Apesar de o tecido empresarial português ser maioritariamente constituído por Pequenas e Médias Empresas (PME), entendemos que o risco de amostragem⁽²⁴⁶⁾ seria moderado pelas razões expostas.

Por questões de celeridade e possibilidade de não termos respostas, solicitámos a marcação de entrevistas por *e-mail*⁽²⁴⁷⁾, anexando um guião da entrevista que, simultaneamente, poderia servir como inquérito na inviabilidade de realização daquela (rodapé cf. apêndices F e G).

O guião de inquérito por entrevista⁽²⁴⁸⁾, composto por 17 questões que com o decorrer da entrevista, geraram, por vezes, outras. Abordou três sub-áreas: os serviços prestados pela empresa inquirida, o perfil do auditor interno (de auditores internos da própria SROC e, ou, dos auditores que prestam serviços de auditoria interna a terceiros) e a existência de um sistema de denúncias internas (*Whistleblowing*).

²⁴⁴ Note-se que estas são as nomenclaturas constantes na lista de registo público da OROC.

²⁴⁵ Tradução livre do autor: subcontratação de serviços.

²⁴⁶ De acordo com a *ISA 530* (Clarificada), § 5, alínea c), o risco de amostragem é aquele em que a conclusão do auditor, baseada numa amostra, pode ser diferente da conclusão se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

²⁴⁷ Tradução livre do autor: correio eletrónico.

²⁴⁸ Num momento prévio, tínhamos a ideia de criar um inquérito por questionário electrónico. Tentámos criar, através de programas informáticos (o único gratuito que encontramos foi o *InfoPath* do *Microsoft Office*) e páginas *online* (*Google Forms* e *SurveyMonkey*), um formato de inquérito mais apelativo para obter respostas do que o mero envio, por *e-mail*, de um ficheiro com o inquérito. Todas as opções apresentaram limitações em relação à possibilidade de saltar ou avançar questões (por exemplo se a resposta fosse não sabe ou não responde – “NS/NR” –, avançar para outra pergunta) e de quantificar (numericamente) alternativas (questões tais como, quantos auditores internos têm nas seguintes faixas etárias: ≤ 24 anos__; 25 a 34 anos__);. Ficámos com a sensação de que estas ferramentas se destinam a inquéritos em grande escala, em que cada inquérito representa um elemento do universo em análise (no caso, cada auditor e não a empresa no todo), contrário do que pretendíamos com este tipo de pergunta, pois queríamos que cada uma das empresas interpelladas respondesse num só inquérito pela totalidade dos seus trabalhadores. O *SurveyMonkey* parece ter funcionalidades que permitem ultrapassar essas limitações, porém teríamos custos financeiros sem garantias de sucesso, pelo que optámos por não avançar.

Como referencial temporal, indicámos dados posteriores a 21 de setembro de 2009, data da Deliberação n.º 765/2009, da CNPD, que versa sobre princípios aplicáveis aos tratamentos de dados pessoais com a finalidade de comunicação interna de atos de gestão financeira irregular, vulgo *Whistleblowing*.

Havendo alguma demora no retorno de respostas, abordámos mais 18 grandes empresas na área⁽²⁴⁹⁾ (cf. apêndice K). Destas, apenas uma respondeu que a sua atividade era, exclusivamente, dirigida à Auditoria Externa.

Ponderámos questionar empresas de recursos humanos (possíveis *outsourcings* das de Auditoria), no sentido de saber se têm feito recrutamento específico de profissionais para o exercício de funções de auditoria interna, e daí sabermos o perfil de auditores internos (procurados). Todavia, para não haver lugar à dispersão numa recolha de dados exaustiva (teríamos que estabelecer critérios de seriação das entidades a contactar além do Instituto do Emprego e Formação Profissional – IEFPP), e, na expectativa de obter respostas de algumas das 23 entidades demandadas, não desenvolvemos esta tentativa.

Com a crucial intervenção do nosso orientador, entre setembro de 2016 e janeiro de 2017, conseguimos obter três entrevistas e uma resposta, via *e-mail*, ao questionário que concebemos, por parte de quatro das cinco maiores SROC iniciais. E foi assim que constituímos a nossa amostra: “*Four Big Five*”.

Acreditamos que, por questões concorrenciais, várias empresas de auditoria tiveram alguma relutância em responder a perguntas que propiciam a terceiros traçar os perfis dos seus auditores internos.

Depois desta explicação metodológica, passemos à análise, propriamente dita, das respostas que obtivemos. Assim, relativamente à caracterização dos serviços das “*Four Big Five*”, fizemos quatro perguntas (cf. apêndice G e H) das quais obtivemos os seguintes resultados: 75% distingue auditores internos dos restantes colaboradores que trabalham com auditoria (uma empresa não diferencia porque quem trabalha com a auditoria externa pode, igualmente, trabalhar com a interna e vice-versa).

²⁴⁹ Recorrendo à lista de registo público da OROC, relativamente a SROC, disponível *in* <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Inscricao/2016/srocs08092016.pdf>, [Consult. 8 Set. 2016], estabelecemos dois critérios para delimitar a dimensão da nossa amostra para mais 23 SROC, num universo de 224 (10 % do total); a saber: 1 - local da sede (de modo a permitir a realização de entrevistas em Lisboa); 2 - um número mínimo de 5 sócios (ainda que algum fosse sócio não ROC), que presumimos assim, serem as SROC de maior dimensão.

Porém, todas dispõem internamente de alguma área ou estrutura de trabalho dedicada à auditoria interna (há quem só separe fisicamente de espaço o auditor interno, e quem tenha um departamento específico).

Nenhuma recorre(u) ao *outsourcing* para prestação de serviços de auditoria interna na própria empresa. Apenas uma refere que, só por mera hipótese e numa situação muito especial, o faria (para ter uma visão independente). E todas prestam serviços de auditoria interna a outras empresas (ainda que uma considere não ser o seu *core business*⁽²⁵⁰⁾. Assinale-se que outra refere que estes trabalhos são realizados por profissionais especializados para o efeito.

No que respeita ao perfil dos auditores internos, colocámos sete questões. Começámos por saber quantos auditores internos têm por sexo, cf. ilustramos na Figura 2.6.

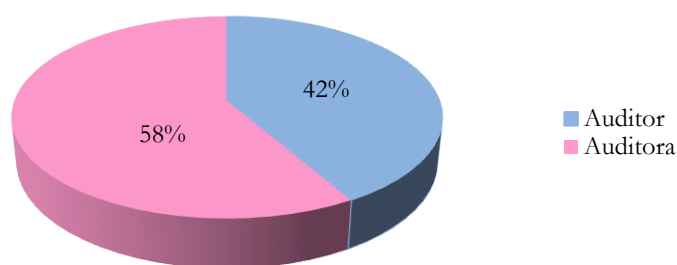


Figura 2.6 Auditores Internos por sexo.
Fonte: “*Four Big Five*”. Elaboração própria.

Das três entidades que nos responderam, percebemos que há mais auditores internos do sexo feminino (58%) do que do masculino (42%).

No que diz respeito à idade, ficámos a saber que as faixas etárias dos 25 a 34 anos (jovens adultos) e dos 35 a 44 anos (adultos jovens), representam, em *ex aequo*, cerca de 42%, o que num total conjunto perfazem cerca de 84% (10 auditores em 12 identificados), cf. se observa pela Figura 2.7.

²⁵⁰ Tradução livre do autor: negócio principal.

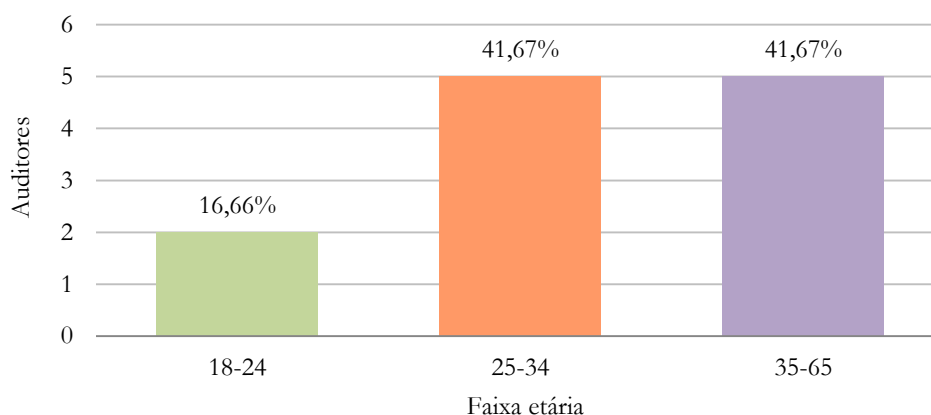


Figura 2.7 Idade dos Auditores Internos.
Fonte: “*Four Big Five*”. Elaboração própria.

Infelizmente, não conseguimos quantificar isoladamente, qual(is) a(s) habilitação(ões) – grau e áreas acadêmicas – que os auditores internos detêm. Ainda assim, sabemos que são todas oriundas da área das ciências económico-financeiras (Gestão, *Corporate Finance*, Contabilidade, Economia, Finanças e Administração) e que $\frac{1}{4}$ dos auditores identificáveis (três), tem formação pós-graduada.

Das entidades das quais obtivemos respostas, metade (seis) dos auditores internos, têm certificações ministradas pelo IPAI.

Foram indicadas como características pessoais mais relevantes para a profissão de auditoria: a perseverança, bom senso («às vezes é subvalorizado perante as questões técnicas»), os conhecimentos técnicos, a resiliência (flexibilidade), o rigor, a independência, a humildade, a capacidade de relacionamento com a hierarquia, saber trabalhar em equipa, a ética, o espírito (capacidade) analítico(a), a integridade, a disponibilidade e postura, a capacidade de comunicação (interpessoal e de apresentações), a capacidade de relacionamento, de gestão de conflitos e o desenvolvimento contínuo.

Em termos percentuais, os inquiridos, em geral (cf. Figura 2.8), dão maior relevância à experiência profissional dos seus auditores internos na área da auditoria (40%). Apenas uma das entidades, dá mais importância a outras áreas (como por exemplo, contabilidade e economia). Refira-se ainda que, especificamente, ao item outras áreas foram indicadas, como exemplo, a Engenharia, a Informática, além do conhecimento do negócio e setor.

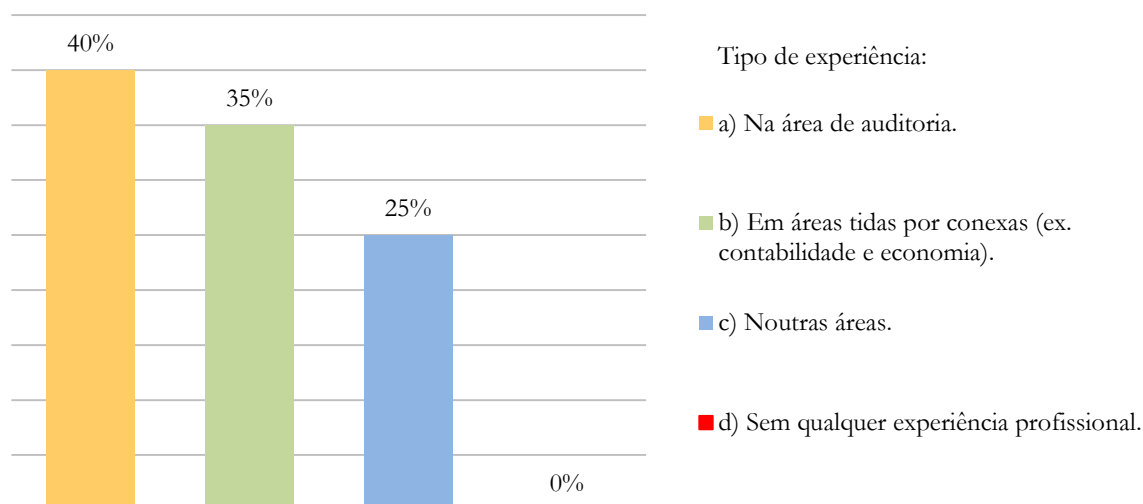


Figura 2.8 Relevância da experiência profissional dos Auditores Internos por áreas.

Fonte: “Four Big Five”. Elaboração própria.

Por fim, no âmbito do recrutamento, as empresas tendem, por norma, a seleccionar, unanimemente, auditores internos com menos de cinco anos de experiência, não recrutando os que tenham mais de 10 anos de experiência, cf. se pode analisar na Figura 2.9.

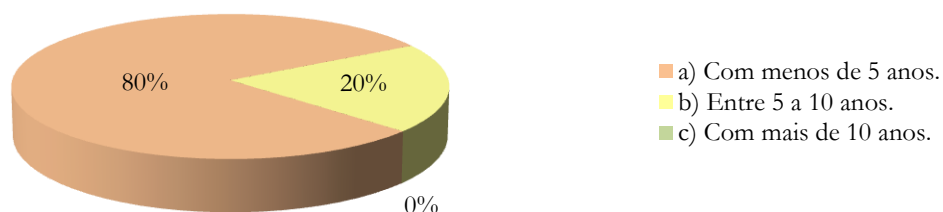


Figura 2.9 Anos de experiência na área da Auditoria Interna, para efeitos de recrutamento.

Fonte: “Four Big Five”. Elaboração própria.

Fomos informados por uma entidade que a mesma não recruta auditores internos, pois em caso de necessidade específica (por exemplo avaliadores imobiliários ou engenheiros), é mais fácil fazerem um consórcio (não *outsourcing*), recorrendo a empresas específicas para o efeito. Outra entidade diz que, eventualmente, poderia dar-se importância a uma experiência superior a 10 anos se, excepcionalmente, estivessem a recrutar para um cargo de chefia (gestão).

Fomos tentados a perguntar se viam necessidade de recrutar um auditor interno licenciado em Direito, mas cremos que seria uma questão demasiado particular.

Concluindo este capítulo 3, referente ao perfil do auditor interno, verificámos que não há um perfil previamente definido pelo IPAI para se ser seu associado, apesar de ser necessário ter interesse na área. Quanto à OROC, atualmente não há a identificação de habilitações específicas como requisito de admissão.

Pelo acervo legislativo ficámos cientes de que o Direito tem estado bem presente na profissão de ROC (que paulatinamente se vai designando, em alternância, de auditor); que esta tem procurado sempre adaptar-se (ainda que reivindique algumas alterações terminológicas) às mutações nacionais, tais como as consequentes da adesão de Portugal à CEE (e ao seu manancial normativo); e que é pautada pela procura da integridade, independência e competência, permanentemente submetidas a controlos de rigor e qualidade.

No que respeita a características de personalidade que o auditor interno deve ter, destacámos, entre outras, a resiliência, ceticismo e assertividade.

Da teoria aos números, podemos dizer que existem algumas instituições a nível nacional que lecionam cursos de Auditoria. O mestrado do ISCAL, pioneiro na nomenclatura, tem tido alunos inscritos, ininterruptamente, desde o ano letivo de 2007/2008.

Por último, as SROC, que nos permitiram ser inquiridas (“*Four Big Five*”), revelaram ter mais auditores internos do sexo feminino, maioritariamente auditores nas faixas etárias intermédias (nem a mais nova, nem a mais velha), com experiência prévia na área e quando recrutam preferem, consensualmente, pessoas com pouca experiência.

3 – LINHAS DE ÉTICA (*WHISTLEBLOWING*)

No início da nossa dissertação questionámos se o *Whistleblowing* podia ser praticado por qualquer pessoa. Contudo, convém esclarecer que essa pergunta engloba outras duas: pode o auditor interno ser um *Whistleblower*? Quem deverá gerir e manusear a informação num processo de *Whistleblowing*? São estas as dúvidas a que tentaremos responder agora neste capítulo, onde abordaremos as Linhas de Ética pelas quais se deve pautar a implementação do *Whistleblowing*, bem como a concretização prática deste em Portugal.

3.1 – LINHAS DE ÉTICA

Desde o início do século XXI, consecutivos escândalos têm preocupado o mundo financeiro⁽²⁵¹⁾. Pense-se, entre nós, os casos Banco Português de Negócios (BPN)⁽²⁵²⁾, Banco Privado Português (BPP)⁽²⁵³⁾ e o Banco Espírito Santo (BES)⁽²⁵⁴⁾. Recorrentes, têm provocado quebras de confiança nos mercados financeiros, atribuindo-se a sua ocorrência, na maior parte das vezes, à forma ou falta de controlo interno.

Nunca como nos dias de hoje, se debateu tanto a Auditoria e os métodos que permitam uma maior e melhor eficiência dos sistemas financeiros (e não só). Cada vez mais se dá relevo à função e ao perfil do auditor interno, na medida em que o mesmo apoia a gestão das organizações, alertando para os riscos de negócio.

Nos EUA, um dos países pioneiros da Auditoria em geral, e da interna, em particular, após o colapso de algumas empresas, a 30 de julho de 2002, como forma de promover a

²⁵¹ Tais como os intitulados: *Adecco, Adelfia, Abold, AOL, Arthur Andersen, Enron Corporation, Goldman Sachs, Lehman Brothers, Madoff, Nortel, Parmalat, Tyco, Vivendi, WorldCom*, a *Xerox E*, ou, até mesmo, a Operação Lava Jato e o Escândalo do *Mensalão*, ou as divulgações feitas através do *WikiLeaks*, dos *Papéis do Panamá* ou *LuxLeaks*.

²⁵² A 1 de novembro de 2008, «[o] Governo português nacionaliza o [BPN], por receio dos efeitos sistemáticos na banca nacional». A 4 de janeiro de 2010, «[é] publicado o [DL] que aprova o processo de reprivatização do BPN, nacionalizado em finais de 2008.» *In website* do Observatório sobre Crises e Alternativas – OCA (s.d.), criado pelo Centro de Estudos Sociais, com a colaboração do Instituto para os Estudos Laborais da Organização Internacional do Trabalho, ambos da Universidade de Coimbra.

²⁵³ «O Banco de Portugal torn[ou] público que, por deliberação do Conselho de Administração de 15 de Abril de 2010, [...] foi revogada a autorização para o exercício da atividade do [BPP], SA, depois de verificada a inviabilidade dos esforços de recapitalização e recuperação desta instituição desenvolvidos no contexto das providências extraordinárias de saneamento adotadas pelo Banco de Portugal. [...]» *In website* do Banco de Portugal (s.d.).

²⁵⁴ A 3 de agosto de 2014, «[o] Banco de Portugal intervém no [BES], criando duas instituições: o [BES] e o Banco Novo. O governador Carlos Costa menciona práticas fraudulentas levadas a cabo pela administração de Ricardo Salgado.» *In website* do OCA (s.d.).

credibilidade, a responsabilidade, a transparência, a segurança, a prevenção e a deteção de irregularidades e, ou fraudes⁽²⁵⁵⁾, através da SOX⁽²⁵⁶⁾, instituiu-se às sociedades registadas num dos seus mercados bolsistas (incluindo as sociedades estrangeiras ou filiais europeias), um sistema de denúncias de corrupção⁽²⁵⁷⁾ ou de má administração: o *Whistleblowing*⁽²⁵⁸⁾.

Cerca de três anos depois⁽²⁵⁹⁾, a Comissão Europeia aprovou a Recomendação 2005/162/CE, de 15 de fevereiro de 2005, relativa ao papel dos Administradores Não Executivos ou Membros do Conselho de Supervisão de Sociedades Cotadas e aos Comitês do Conselho de Administração ou de Supervisão.

Nesta, são incentivadas as empresas cotadas⁽²⁶⁰⁾ a criarem comitês de auditoria aos quais incumbe, «[...] controlar o procedimento através do qual a sociedade cumpre as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades importantes, alegadamente cometidas na sociedade, [...] e assegurar se de que existe um

²⁵⁵ Roque (s.d.:4), recorrendo a um dicionário (não identificado), encontra algumas definições de fraude, afirmando depois que «[n]a vida empresarial podemos considerar que [...] é qualquer acto ou omissão intencionais destinados a enganar outrém, resultando em que a vítima sofra uma perda e o autor obtenha um ganho.» Por sua vez a ISA 240 (Clarificada), que versa sobre a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa Auditoria de DF, define na alínea a), do seu § 11, a fraude como «[u]m acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal». Recorde-se que o Código Civil, aprovado pelo DL n.º 47344, de 25 de novembro de 1966, em vigor, com as devidas alterações, prevê no seu art. 21.º um normativo respeitante a fraude à lei, no qual dispõe que fraude são «[...] as situações de facto ou de direito criadas com o intuito [...] de evitar a aplicabilidade da lei que, noutras circunstâncias, seria competente». Sintetizando, entendemos que fraude é ato ou omissão de má-fé, para proveito próprio ou de terceiro, induzindo alguém em erro.

²⁵⁶ Ao abrigo das secções 301 (responsabilidade corporativa da Comissão de Auditoria nas empresas cotadas); 806 (proteção civil contra retaliações em casos de fraude); e 1107 (retaliação contra denunciante). Segundo Carrigy (2005:38), «[a] denúncia, por parte de um colaborador de uma instituição, de supostas ilegalidades ocorridas nessa mesma instituição, foi pela primeira vez especificamente regulamentada nos EUA numa lei de 1863, o *False Claims Act*, estabelecido para combater a fraude de fornecedores do governo federal durante a guerra civil.»

²⁵⁷ De acordo com o Departamento Central de Investigação Penal, do Ministério Público nacional (s.d.), «[d]e um modo geral, a corrupção pode-se definir como o desvio de um poder para fins diferentes daqueles para que foi concedido. [...]»

²⁵⁸ Escrito de forma junta cf. Perry (1993), Jubb (1999) e Viten (2003), e não de forma separada como outros autores escrevem tais como Carrigy (2005), Smith (2010) ou Lavena (2014); não obstante, podem ser palavras autónomas (na tradução livre do autor: apito e sopro). Barbosa (2012:6) refere que a tradução à letra de *Whistleblowing* será soprar o apito. Fazendo-se alusão à prática antiga de polícias soprarem um apito para indicar uma ação ilegal ou ilícita, talvez seja essa a origem desta palavra. Carrigy (2005:39) refere que a tradução, será «“pôr a boca no trombone”» ou «“soar o alarme”». Entendemos ser mais adequada esta última.

²⁵⁹ Não iremos analisar documentos europeus antecedentes, tais como a Comunicação da Comissão – concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004 – que no seu ponto 4.4. previa a denúncia de irregularidades, e referenciava como sua precedente a Decisão da Comissão de 2 de junho de 1999; sob pena de nos alongarmos em demasia neste enquadramento histórico legal.

²⁶⁰ Cf. o seu considerando 3.º, «[...] [d]efinidas, como sociedades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado pela Comunidade. [...]»

dispositivo que prevê uma investigação independente [...], acompanhada de medidas apropriadas.»⁽²⁶¹⁾ [sic].

«No texto recomendatório [(Recomendação 10-A: comunicação de irregularidades)] de Novembro de 2005[,] a CMVM introduziu uma nova recomendação segundo a qual “a sociedade deve adoptar uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio da sociedade” e que faça menção aos seguintes elementos: “indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações[;] indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante”. Com esta iniciativa pretendeu-se estimular a utilização adequada ou a criação de meios para comunicar práticas irregulares no seio das sociedades, ressalvando no entanto que a política a seguir dever[ia] ser aplicada coerentemente a cada sociedade de modo a evitar quaisquer comportamentos abusivos ou persecutórios.» (Recomendação 10-A, de novembro de 2005, *apud, website* da CMVM)⁽²⁶²⁾.

Por sua vez, o grupo de proteção das pessoas no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais, criado pelo art. 29.º da Diretiva 95/46/CE, mais conhecido por Grupo de Proteção de Dados do Artigo 29.^o⁽²⁶³⁾, pronunciou-se, através do Parecer n.º 1/2006, adotado em 1 fevereiro de 2006, sobre a aplicação das normas europeias em matéria de proteção de dados aos sistemas internos de denúncia de infrações nos domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro.

De acordo com as suas atribuições⁽²⁶⁴⁾ e tendo em conta as diferenças culturais, os motivos históricos ou sociais⁽²⁶⁵⁾, e a especificidade do sistema jurídico de cada país da UE, o parecer

²⁶¹ Cf. n.º 8 do ponto 4.3 do Anexo I da Recomendação.

²⁶² Não foi possível consultar o original da Recomendação 10-A: comunicação de irregularidades, de novembro de 2005, ainda que tenhamos contactado a CMVM nesse sentido, a Deliberação da CNPD a mencione e termos obtido o citado texto no *website* da CMVM (s.d.). Por estes motivos, ficámos sem saber se se trata de uma gralha (em vez de Recomendação deveríamos ler Regulamento), uma vez que o art. 1.º do Regulamento da CMVM n.º 10/2005, de 3 de novembro de 2005, que introduziu alterações ao Regulamento da CMVM n.º 7/2001, prevê no n.º 6, do capítulo IV a «[d]escrição das linhas gerais da política de comunicações de irregularidades alegadamente ocorridas no seio da sociedade.»

²⁶³ Composto pelas autoridades de proteção de dados dos Estados-Membros.

²⁶⁴ Previstas no art. 30.º da Diretiva 95/46/CE.

²⁶⁵ *Transparency International* (2009) *apud* Barbosa (2012:34), fez um estudo «sobre a proteção dos *whistleblowers* em 10 países da Europa, no que respeita à conotação que é atribuída aos denunciadores nestes países [...]». Em alguns, «[...] são vistos como informadores, no sentido negativo da palavra, como traidores ou espões [...] [E]m muitos desses países essa percepção negativa de *whistleblowing* é resultado dos vários anos do regime (continuação da notas de rodapé)

limitou-se a uma abordagem formal das regras em matérias de proteção de dados, excluindo-se o direito laboral e penal⁽²⁶⁶⁾. Contudo, tentou-se compatibilizar a *SOX*, aplicável às empresas europeias (com sanções no caso do seu incumprimento), com as normas europeias quanto à proteção de dados e às possíveis tentativas de se escamotear a Diretiva 95/46/CE, a coberto de legislação estrangeira.

Em Portugal, a CMVM, em setembro de 2007, emitiu, através do ponto II. 1.4, do seu Código do Governo das Sociedades, recomendações sobre a adoção de uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio das sociedades, concretamente: «[...] i) [a] indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações; ii) indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante. [...]»

A CNPD⁽²⁶⁷⁾, face ao grande número de notificações de tratamentos de dados pessoais⁽²⁶⁸⁾ que recebeu com o objetivo de gerir as comunicações internas de práticas irregulares⁽²⁶⁹⁾, aprovou,

autoritário e da existência de redes de policiais secretas. [...] Noutros casos [...], parece haver uma desconfiança geral das autoridades públicas e uma forte ênfase em não falar contra o vizinho ou colega. [...]» De acordo com o *Inter-Active Terminology for Europe* (IATE) - banco de dados, usado pelas instituições e agências da UE, desde 2004, para disseminação, partilha e padronização da terminologia específica da UE – (s.d.), o *whistleblower* pode ser denominado de “alertador”. Um termo sem as conotações negativas que se podem associar a «denunciante» ou a «informador»; fortemente ligadas em Portugal às situações históricas de repressão política. Sob pena de desviarmo-nos do tema da nossa dissertação, não iremos abordar o que autores, como Simões e Larguesa (2010), referem como as causas ou motivações para não haver denúncias de irregularidades quando se tem conhecimento.

²⁶⁶ Entendemos que não nos compete indagar até que ponto o *Whistleblowing*, ao minimizar e, ou, evitar irregularidades (salvaguardando assim a marca e imagem da empresa, o seu valor intrínseco – o *Goodwill*), não constitui uma desresponsabilidade e, ou despenalização, em sentido lato, do ordenamento jurídico disciplinar (previsto no Código do Trabalho), contraordenacional (previsto em diversas disposições legais avulsas de Autoridades Reguladoras, e, ou, serviços de Inspeção), civil (previstos no Código Civil), comercial (previstos no CSC) fiscal (previstos nos diversos Códigos Tributários), financeiro (previstos mormente na legislação referente às instituições de crédito) e penal (previstos no Código Penal e no Código de Processo Penal – CPP –, nomeadamente o regime de denúncia obrigatória previsto no art. 242.º do CPP), sobretudo, se não houver o devido reporte aos órgãos de polícia criminal (OPC – cf. definidos na alínea c) do art. 1.º do CPP). Não iremos pois, numa análise puramente jurídica, tecer considerações sobre “os limites do *Whistleblowing*”, e se há ou não uma perversão dos deveres jurídicos (ainda que os atos processuais não sejam tão céleres quanto desejáveis ou “altruístas”), pelas vicissitudes económicas. O propósito deste capítulo é compreender a importância que tem sido atribuída ao *Whistleblowing* enquanto mecanismo de controlo interno, e perceber em que medida pode constituir, a par com a formação dos auditores internos, um limite à atuação da Auditoria Interna.

²⁶⁷ De acordo com os arts. 21.º e 22.º da LPDP, a CNPD é a Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais.

²⁶⁸ Nos termos do art. 3.º, alínea a) da LPDP, entende-se por dados pessoais: «qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respectivo suporte, incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável a pessoa que possa ser identificada directa ou indirectamente, designadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social». Definições («dados pessoais» e «titular dos dados») ligeiramente reformuladas pela alínea 1) do art. 4.º do RGPD.

em sessão plenária a 21 de setembro de 2009, a Deliberação n.º 765/2009 (de ora em diante, Deliberação da CNPD)⁽²⁷⁰⁾. Esta visa⁽²⁷¹⁾ «[d]isponibilizar aos responsáveis dos tratamentos os princípios de protecção de dados aplicáveis [naquelas] situações e estabelecer as regras orientadoras para o correcto cumprimento da Lei de Protecção de Dados; [e d]ar a conhecer aos titulares desses dados os direitos que lhes assistem e os limites estabelecidos para estes tratamentos de dados⁽²⁷²⁾». Para o efeito, a CNPD, denomina este tipo de princípios orientadores⁽²⁷³⁾, de Linhas de Ética⁽²⁷⁴⁾.

²⁶⁹ Sousa e Matos (2010:55), elucida que «[a] irregularidade é a consequência reservada pela ordem jurídica para os actos que padeçam de ilegalidades pouco graves e, como tal, tidas como insusceptíveis de afectar de forma essencial a produção de efeitos estáveis pelos actos viciados em causa. Subjacentes aos casos de irregularidade podem estar apenas vícios competenciais e formais e nunca vícios materiais ou funcionais.»

²⁷⁰ A Deliberação da CNPD, de carácter geral, teve em conta, entre outros diplomas legais, o disposto no art. 4.º da Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, posteriormente, alterada pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril, que aprovou as medidas de combate à corrupção e prevê garantias para os denunciantes, a saber: «1 – [o]s trabalhadores da Administração Pública e de empresas do sector empresarial do Estado, assim como os trabalhadores do sector privado, que denunciem o cometimento de infrações de que tiverem conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas não podem, sob qualquer forma, incluindo a transferência não voluntária ou o despedimento, ser prejudicados. 2 – [p]resume-se abusiva, até prova em contrário, a aplicação de sanção disciplinar aos trabalhadores referidos no número anterior, quando tenha lugar até um ano após a respectiva denúncia. 3 – [o]s trabalhadores referidos nos números anteriores têm direito a: a) [a]nonimato, excepto para os investigadores, até à dedução de acusação; b) [t]ransferência a seu pedido, sem faculdade de recusa, após dedução de acusação; c) [b]eneficiar, com as devidas adaptações, das medidas previstas na Lei n.º 93/99, de 14 de julho, que regula a aplicação de medidas para a proteção de testemunhas em processo penal, alterada pela Lei n.º 29/2008, de 4 de julho, e pela Lei n.º 42/2010, de 3 de setembro.»

²⁷¹ Note-se que a finalidade é a gestão das comunicações internas de práticas irregulares, destinadas a prevenir e, ou a reprimir irregularidades no seio das sociedades, nos domínios da contabilidade, auditoria, luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro. Ao contrário do regime do Reino Unido (previsto pela *Public Interest Disclosure Act.*) ou dos EUA (previsto pela *SOX*) que são mais amplos e abarcam ilícitos criminais, mormente a fraude. A CNPD estabelece limites específicos de âmbito objetivo (considerando que as relações no local de trabalho se devem pautar por princípios da boa-fé, lealdade e confiança, restringe o sistema de denúncia aos domínios já referidos), subjetivo (apenas as pessoas que pratiquem atos de gestão relacionados com os tais domínios poderão ser alvo de denúncia, uma vez que este mecanismo não deverá servir de suporte a um regime de denúncia geral), procedimental (a utilização do sistema deve ser complementar à atividade regular da entidade, limitando a casos onde não seja objetivamente justificável o uso dos demais mecanismos de comunicação interna ou decorrentes da ordem jurídica nacional, revestindo a natureza de dispositivo subsidiário) e autonomia da vontade (questão controversa ao nível da eticidade do dispositivo, isto é, o carácter impositivo ou facultativo da denúncia; todavia a CNPD toma a posição de entender que só nos casos em que a lei penal e processual penal o determine se justifica um regime de obrigatoriedade). Refira-se que estes regimes em geral são menos positivistas (legalistas), dos que os regimes continentais europeus, pelo que não será de estranhar que alguns âmbitos, designadamente o penal, estejam englobados. Aliás, como realça Schmidt (s.d.), *apud* Carrigy (2005:47), «o contexto juslaboral dos EUA e do [Reino Unido] é muito diverso daquele da tradição jurídica continental, onde os mecanismos legais de defesa do trabalhador estão mais aperfeiçoados, nomeadamente na exigência do procedimento de despedimento e aplicação de sanções.»

²⁷² Dados esses que, cf. a Deliberação da CNPD «[...] devem ser adequados, pertinentes e não excessivos relativamente à finalidade da recolha [...]».

²⁷³ Cf. denomina no seu relatório de atividades de 2009. CNPD (2009:11).

²⁷⁴ Barbosa (2012:1), não obstante identificar no seu trabalho a Deliberação da CNPD (repita-se, de carácter geral), de 2009, afirmou que «[e]m Portugal, [...] apenas exist[ia] uma recomendação da [...] CMVM [relativa] às empresas cotadas, sobre a adoção de uma política de denúncias [...]» e que «[a] denúncia de ilegalidades no seio da empresa por trabalhadores ou outras pessoas ligadas à atividade, não est[ava] especificamente regulada na legislação portuguesa». A autora cita, concordando, Carrigy que, em 2005, poderia dizer isso ainda que fizesse (*continuação da notas de rodapé*)

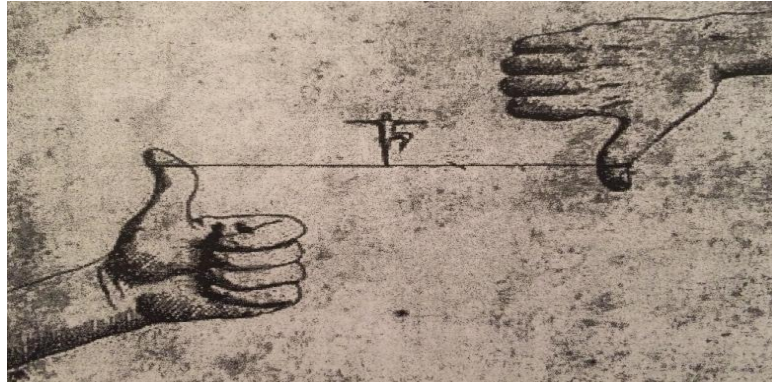


Figura 3.1 Alertar: sim ou não?

Fonte: Direcção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA)⁽²⁷⁵⁾.

Mais do que diretrizes de conduta ou parâmetros corretos, genericamente aceites⁽²⁷⁶⁾, pelos quais os indivíduos devem pautar o seu modo de atuação (comportamento)⁽²⁷⁷⁾, a Deliberação da CNPD tem força obrigatória nos termos do n.º 3, do art. 23.º da LPDP⁽²⁷⁸⁾.

Assim, de acordo com a alínea a), do n.º 1, do art. 28.º da LPDP, o tratamento deste tipo de dados é legalmente sujeito a uma proteção especial que obriga a existência de controlo prévio da CNPD, pelo que não se pode iniciar aquele antes desta o autorizar⁽²⁷⁹⁾.

uma interpretação positivista (restritiva ou literalista) do ordenamento jurídico nacional num todo, nomeadamente penal, contraordenacional e laboral (disciplinar), embora esta autora refira estes (dizendo (2005:45), contudo, que «[o] problema é, no entanto, que dificilmente poderá o trabalhador ter sucesso na impugnação de despedimento causado por denúncia, quando tenha sido outro, legítimo, o motivo invocado para o despedimento [...]»); bem como ainda que a CNPD tenha deliberado casuisticamente sobre a protecção de dados para o cumprimento dos requisitos da SOX (a título de exemplo, o processo n.º 2595/2003). Todavia, Barbosa (2012) sabendo que a CNPD já tinha deliberado sobre o assunto (em 2009), não deveria afirmar tal.

²⁷⁵ Imagem extraída da sebenta do Curso “Ética, Conduta e Prevenção na Corrupção na AP”, ministrado pelo INA, de 13 a 15 de julho de 2016.

²⁷⁶ Há quem chame às Linhas de Ética, “Política Anti-Fraude”, por exemplo a Açoreana Seguros, Ageas Seguros, Groupama Seguros, ou a Tranquilidade; ou denomine “Linhas de alerta”, como o Grupo Auchan. Ou ainda, Comunicação de Irregularidades como o Banco Comercial Português, S.A. e o Centro Hospitalar Barreiro Montijo, Entidade Pública Empresarial (E.P.E). Todas melhor referenciadas no apêndice L.

²⁷⁷ Orientações para um julgamento ético-moral introspetivo (sobretudo em torno da lealdade), mas também cívico, do dever de comunicar o inconforme ou incorreto, sendo muitas vezes uma linha de fronteira muito ténue entre a bravura de denunciar e o receio de represálias ou ser considerado traidor. Segundo Berry (2004:1), *apud* Barbosa (2012:23), «*Whistleblowing is the voice of conscience.*»

²⁷⁸ Apesar dos dados com a finalidade de gerir as comunicações internas de práticas irregulares de âmbito financeiro não serem classificados como sensíveis (cf. previstos no art. 7.º da LPDP), são especialmente protegidos (cf. n.º 2 do art. 8.º da LPDP).

²⁷⁹ A CNPD tem de apreciar «se o tratamento está em conformidade com os princípios de protecção de dados, designadamente quanto à qualidade dos dados e quanto ao âmbito e admissibilidade do tratamento. [...]» (cf. Deliberação).

Feito este enquadramento⁽²⁸⁰⁾, encontremos respostas às perguntas que colocámos: quem pode ser *whistleblower* (qualquer pessoa, incluindo um auditor interno)? E quem deverá manusear e gerir a informação num processo de *Whistleblowing*?

A Deliberação da CNPD estabelece, como já referimos, direitos para o denunciante⁽²⁸¹⁾ e limites de âmbito subjetivo e específicos quanto à entidade responsável pela apreciação das denúncias⁽²⁸²⁾.

Concretamente, quanto a este último, determina que não se afigura adequado «o estabelecimento de uma linha de denúncia interna, cuja gestão e apreciação compete aos eventuais denunciados.» Todavia, lacuna ou não, não define quem poderá ser denunciante.

Ora, se ao estabelecer limites de âmbito subjetivo delibera que «[a]penas as pessoas que pratiquem actos de gestão relacionados com os domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro poderão ser alvo de denúncia», teríamos de excluir a possibilidade de os auditores serem responsáveis pela apreciação das denúncias.

Contudo, não poderá ser esse o sentido (estrito) da Deliberação da CNPD, uma vez que também estabelece que «[...] na linha do previsto no Código do Governo das Sociedades CMVM, a gestão e a apreciação preliminar das denúncias apresentadas deve ser adstrita a entidades de auditoria, independentes, às quais cumpre, entre outras funções, controlar o

²⁸⁰ No qual não falámos, sob pena de nos alongarmos, sobre a *Dodd-Frank Act.*, assinada em 21 de julho de 2010, que, sucintamente, surgiu na sequência do caso *Madoff* e da crise financeira de 2008, incentivando o *Whistleblowing* nos EUA, através de recompensa monetária aos *whistleblowers*.

²⁸¹ Nomeadamente «[...] [o]s utilizadores do dispositivo serão informados sobre a identidade da entidade responsável, finalidade prosseguida, domínios abrangidos pela denúncia, carácter facultativo do dispositivo, inexistência de consequência pela não utilização do dispositivo, destinatários da denúncia, eventual transferência de dados para Estado exterior à UE e sobre a existência de um direito de acesso e de rectificação por parte das pessoas identificadas no quadro do dispositivo. Serão ainda advertidos de que a utilização abusiva e de má-fé do dispositivo pode expor o seu autor a sanções disciplinares e a procedimento judicial. Com estes limites, ao denunciante serão dadas garantias de confidencialidade no tratamento dos dados que lhe respeitem.»

²⁸² Entendida por pessoa singular ou colectiva, autoridade pública, serviço ou qualquer organismo (individual ou em conjunto), cf. alínea d) do art. 3.º da LPDP. Definição idêntica ao art. 4.º, alínea 7), do RGPD. A Deliberação estatui que a entidade responsável deve ser individualmente indicada, só se admitindo a co-responsabilidade entre instituições em casos de absoluta impossibilidade de determinar individualmente a responsabilidade pelo tratamento. Ao responsável pelo tratamento cumpre assegurar os meios e indicar as pessoas ou órgãos que estejam especialmente encarregadas da recolha, do tratamento e destino das denúncias, as quais deverão ser em número limitado, com formação técnica adequada e adstritas ao dever de confidencialidade assumido contratualmente. Não obstante eventuais regimes de subcontratação, o responsável pelo tratamento está adstrito à verificação do cumprimento das medidas de segurança, sobre quem impende a obrigação legal e a salvaguarda das medidas adequadas. Se houver recurso a prestação de serviços para recolher ou tratar os dados, as pessoas especialmente encarregadas dessa missão no seio do organismo prestador de serviços só acedem aos dados dentro dos limites das suas competências. Matéria regulada no capítulo IV, mormente secção 1, do RGPD. Tenha-se ainda em linha de conta, nos termos da secção 4 do capítulo IV do RGPD, a figura jurídica do encarregado da proteção de dados.

procedimento através do qual a sociedade cumpre as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades.»

Acrescenta ainda que, «[c]umpre, neste particular, efectuar uma distinção de regimes: a) [o]u esta entidade se encontra prevista na estrutura societária, sem prejuízo do exercício das funções descritas com independência e com salvaguarda da confidencialidade, não se verificando recurso à figura da subcontratação, aplicando-se-lhe o regime do responsável pelo tratamento; b) [o]u se verifica o recurso a entidade externa à estrutura societária, caso em que se aplica o regime de subcontratação já descrito na presente Deliberação, nos termos e para os efeitos descritos no artigo 14.º da [LPDP].»

Assim, pela Deliberação da CNPD apenas ficamos a saber que o auditor interno pode ser alvo de denúncia ou ser responsável, independente, pelo tratamento das denúncias. Portanto, continuamos sem conseguir dar resposta à questão: pode o auditor interno ser denunciante?



Figura 3.2 Pode o auditor interno ser *whistleblower*?

Fonte: Adaptado de <https://act.wemove.eu/campaigns/whistleblowers>.

O novo RGPD não se refere especificamente ao *Whistleblowing*, pelo que se prevê que a(s) autoridade(s) de controlo⁽²⁸³⁾ que venha(m) a ser criada(s) ou designada(s), se já existir(em), terá(ão) de se pronunciar sobre este sistema de denúncias internas (havendo aqui a oportunidade de limitar ou não a atuação dos auditores internos) que, inevitavelmente, deverá ser conjugado com os ditames da proteção das pessoas singulares no que respeita ao

²⁸³ Cf. entendido pela alínea 21) do art. 4.º do RGPD «uma autoridade pública independente criada por um Estado-Membro nos termos do artigo 51.º [do mesmo diploma legal]».

tratamento de dados pessoais e à livre circulação destes, ainda que seja meramente para aderir às Deliberações da (atual) CNPD⁽²⁸⁴⁾ e, por ventura, aos pareceres da (atual) CADA⁽²⁸⁵⁾, ou ainda de uma outra entidade com responsabilidades nestas matérias, tais como, eventualmente, os Serviços de Informações de Segurança (SIS) ou a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERCS)⁽²⁸⁶⁾.

Não obstante o sentido convergente e harmonizador do RGPD⁽²⁸⁷⁾, recordando Carrigy (2005:39), «[c]ada legislador [...] determin[ou] o âmbito subjectivo de aplicação das normas de protecção, pelo que o conceito de denunciante protegido varia, da mesma forma que variam os procedimentos de aplicação das normas de protecção e o próprio domínio das normas, que poderão ser de natureza civil, criminal ou administrativa. Importa, apesar das diferenças de regimes, assentar numa noção que sirva de base [...]»

Segundo o dicionário legal *The Free Dictionary by Farlex* (s.d.), podemos saber que o *Whistleblowing* significa a divulgação por uma pessoa, normalmente um trabalhador do Estado ou de uma empresa privada, para o público ou autoridades, de uma situação de má administração, corrupção, ilegalidade ou erro⁽²⁸⁸⁾.

Para Kranacher (2006:1) *apud* Barbosa (2012:9), «[w]histleblower é geralmente definid[o] como um colaborador que divulga informações potencialmente prejudiciais sobre a sua entidade patronal para uma figura de autoridade, como o seu chefe, os meios de comunicação social, ou um funcionário do governo». Enquanto que para Near e Miceli (s.d.), *apud* Carrigy (2005:39) «*whistle blowing* pode ser definido como ‘a revelação por membros de uma organização (actuais

²⁸⁴ No seu plano de atividade para o ano de 2017, a CNPD (2017:2) refere que «[n]a verdade o novo regime jurídico altera radicalmente a matriz da atividade de supervisão dos tratamentos de dados, com a transformação da função de controlo prévio numa tarefa excecional, que será substituída pela função de orientação, passando o essencial da intervenção da CNPD a centrar-se na fiscalização e aplicação de sanções. Com evidentes consequências em três planos: organizacional, o procedimental e substantivo ou material.» Nestes termos, presumimos que a CNPD está convicta na sua continuidade pós RGPD, ainda que com radicais alterações. Cremos que o seu *know-how* insubstituível, por si só, justifica a sua manutenção, ainda que com nova “roupagem”.

²⁸⁵ Poderá ser esta uma boa oportunidade do legislador nacional pôr fim a alguns diferendos entre a CNPD e a CADA, tais como os manifestados na Deliberação n.º 241/2014, da CNPD, de 28 de janeiro, não obstante o legislador comunitário admitir a coexistência de mais do que uma autoridade pública independente, responsável pela fiscalização da aplicação da proteção das pessoas singulares, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (cf. capítulo VI do RGPD).

²⁸⁶ *WeMove.EU*, um movimento de cidadãos, que têm como missão zelar por uma União Europeia comprometida com a justiça social e económica, a sustentabilidade ambiental e a democracia liderada pelos cidadãos, refere que apenas cinco Estados-Membros da UE deram proteção específica aos *whistleblowers*. Por isso, fazendo alusão ao caso *LuxLeaks*, peticionam a existência de uma lei a nível da UE que proteja os denunciantes.

²⁸⁷ Ainda que respeitando a particularidade de cada Estado-Membro, cf. considerando 10 do RGPD.

²⁸⁸ Tradução livre do autor. No original: «[t]he disclosure by a person, usually an employee in a government agency or private enterprise, to the public or to those in authority, of mismanagement, corruption, illegality, or some other wrongdoing.»

ou no passado) de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas ocorridas dentro da esfera de controlo do empregador, a pessoas ou organizações que poderão intervir»⁽²⁸⁹⁾.

Carrigy (2005:39), refere que «[...] são várias as classificações usadas, atendendo, nomeadamente, à qualidade da pessoa que faz a denúncia, falando-se em denúncias por colaboradores ou por pessoas que o foram ou que estão ligadas à empresa por outro tipo de vínculo (prestação de serviços), aos meios de denúncia disponíveis e às formas de protecção disponíveis».

De acordo com alguns autores, existem dois tipos de denúncias: as internas, aquelas em que o trabalhador denuncia, dentro da sua organização, uma conduta ou comportamento ilegal de um colega de trabalho ou superior hierárquico; e as externas, aquelas em que o trabalhador denuncia para entidades externas à sua organização, tais como instituições reguladoras ou os meios de comunicação.

Assim, para Latimer e Brown (2008:777), «[...] apenas quando a denúncia interna falhar é que se deve recorrer a agências, entidades ou órgãos externos para efetuar denúncias.»⁽²⁹⁰⁾

Berry (2004:1) *apud* Barbosa (2012:14) «refere que apesar de o mecanismo de *whistleblowing* envolver denúncias tanto dentro como fora da organização, existe uma grande vantagem quando os colaboradores escolhem denunciar internamente», pois evitam o constrangimento (escrutínio) público e litígios (incluindo multas) dispendiosos.

Banisar (2006) *apud* Barbosa (2012:15), menciona «que a primeira e a mais apropriada via de efetuar denúncias deve ser a própria organização, tendo em conta que uma [...] bem estruturada querera saber sobre as condutas erradas, para tomar as medidas necessárias para as corrigir. [...] Banisar (2006) refere também que muitas vezes os *whistleblowers* optam pela via externa, quando se trata de graves problemas, sendo quase certo que se a denúncia for feita internamente existem probabilidades de ocorrer retaliação ou de destruição de provas.»

De acordo com Carrigy (2005:39) estes modos de denúncia (interna e externa) causam impactos diferentes. Na denúncia interna «[...] a empresa poderá actuar e tentar resolver a situação internamente, mantendo algum controlo sobre a informação relativa ao caso; na

²⁸⁹ Moeller (2009:549) diz que «[t]he whole concept behind these programs is that any employee or other stakeholder who observes some work environment matter that is wrong and independently “blow the whistle”, or report the matter to senior management, without any fear of recrimination».

²⁹⁰ Tradução livre do autor. No original: «[o]nly if internal disclosure fails should there be disclosure to external agencies, entities or regulators.»

denúncia exterior e principalmente nas situações em que a entidade exterior não está obrigada a sigilo, a empresa, embora mantendo a possibilidade de actuar no sentido de resolver a situação detectada perdeu a possibilidade de gerir a informação relativa ao caso, sendo certo que a confiança do público em geral e dos *stakeholders* em particular dependem em larga medida do modo como a situação e a informação a ela respeitante é gerida. A denúncia externa, na medida em que representa um maior risco para a empresa, coloca a questão da ponderação do eventual interesse público na informação face ao interesse da empresa e lança a discussão relativa à legitimidade da motivação/actuação do denunciante.»

Perry (1993:81), menciona que o *Whistleblowing* tem mais a ver com os interesses pessoais ao invés de ser propriamente uma atitude altruísta. Este autor tipifica três tipos de queixas: a válida, de acordo com a perceção do denunciante (a mais frequentemente falada por autores); a inválida, de acordo com o que a pessoa apreende, erradamente pois não confirma; e a inválida, mais séria, pois quem denuncia fá-lo para o seu próprio proveito⁽²⁹¹⁾.

Carrigy (2005:46) refere ainda que, «[a] denúncia ao exterior que venha a ser conhecida do público causa sempre prejuízo à empresa, no mínimo, o da má publicidade associada [...]» ainda que os [...] dirigentes [...] reconheça[m] a importância de pôr termo à actuação denunciada.»

Por sua vez, «[o] estímulo da denúncia interna, pelo contrário, apesar de poder ser considerado um mecanismo de criação de um clima de suspeita e desconfiança entre colaboradores e entre estes e a direcção, será, no entanto, considerado positivo numa cultura em que a direcção se sente responsável por tudo o que ocorre dentro da empresa, em que esta actua e espera que se actue de forma responsável e em que se dispõe a investigar e resolver as situações denunciadas de forma célere e justa. A denúncia interna pode, pois, ser um mecanismo que permita a detecção precoce e termo de situações irregulares antes de estas se tornarem gravemente danosas [...]» (ibid.:46).

Park, Blenkinsopp, Oktem e Omurgonulsen (2008:4), tipificam a denúncia em identificada («quando um colaborador que denunciou práticas inapropriadas usa o seu verdadeiro nome,

²⁹¹ Tradução livre do autor. No original: «[c]laims are likely to be of three types. The type that is most often assumed in the literature involves the reporting of wrongdoing that is accurately perceived by the whistleblower. at least two other types of claims, however, are likely to manifest themselves. One type of invalid complaint arises when the whistleblower's action is grounded in erroneous perceptions or incomplete information about an activity. another, more serious, instance involves whistleblowing grounded in opportunistic self-interest, where the whistleblower fabricates a problem for self-protection or gain».

ou de alguma outra forma, fornece informações que possam identificá-lo») ou anónima («quando o colaborador não fornece nenhuma informação sobre si, ou então fornece uma identificação falsa.»)⁽²⁹²⁾

A Deliberação da CNPD repudia o anonimato a favor de um regime de confidencialidade como forma de salvaguardar os riscos de denúncia caluniosa e de discriminação⁽²⁹³⁾.

À pessoa identificada pela denúncia deverão ser assegurados os direitos de informação sobre a entidade responsável, os factos denunciados (salvo a identidade do denunciante) e a finalidade do tratamento⁽²⁹⁴⁾, bem como os direitos ao acesso, à retificação e à eliminação dos dados, como também o direito de oposição. Contudo, a Deliberação da CNPD, reconhece «a possibilidade de restrição desses direitos quando os interesses perseguidos pelo sistema, a protecção dos direitos das restantes pessoas envolvidas, em particular do denunciante, e as finalidades da investigação o exijam.»⁽²⁹⁵⁾

Por sua vez, Park [*et al.*] (2008), *apud* Barbosa (2012:12) mencionam ainda que a denúncia pode ser formal quando há «uma forma institucional de comunicar irregularidades, seguindo as linhas padrão de denúncias ou um protocolo da organização para o efeito [...]», e informal

²⁹² Tradução livre do autor. No original: Park [*et al.*] (2008:4) «*Identified versus anonymous: Identified whistleblowing is an employee's reporting of a wrongdoing using his or her real name (or in some other form giving information which might identify him or her) whereas in anonymous whistleblowing the employee gives no information about himself or herself, and may use an assumed name.*»

²⁹³ O Parecer do Grupo do Artigo 29.º diz que «[o] anonimato pode não ser a solução adequada, tanto para o denunciante como para a organização, por várias razões: - o anonimato não impede que se venha a identificar o denunciante; - a impossibilidade de prosseguir abertamente o inquérito dificulta a investigação; - é mais fácil organizar a protecção do denunciante contra retaliações, especialmente se a protecção estiver prevista na lei, se as preocupações forem levantadas abertamente; - as denúncias anónimas podem levar as pessoas a concentrar a atenção no denunciante e pensar que este agiu de má-fé; - a organização corre o risco de desenvolver uma cultura da denúncia anónima e malevolente; - o clima social na organização pode deteriorar-se se os trabalhadores souberem que podem ser denunciados anonimamente em qualquer altura através do sistema previsto para o efeito. No que toca às regras de protecção de dados, as denúncias anónimas levantam um problema específico quanto ao requisito essencial segundo o qual os dados pessoais só devem ser recolhidos lealmente. Regra geral, o Grupo de Trabalho considera que só as denúncias identificadas deveriam ser comunicadas pelo sistema para poderem respeitar este requisito. Contudo, o Grupo de Trabalho sabe que algumas pessoas não terão condições para apresentar denúncias identificadas ou não estarão predispostas a isso. Sabe ainda que as denúncias anónimas são uma realidade que existe, sobretudo e especialmente quando não existem sistemas organizados de denúncia, e que essa realidade não pode ser ignorada. Assim, o Grupo de Trabalho considera que os sistemas de denúncia podem aceitar receber informações anónimas e tomar medidas em consequência, mas como excepção à regra e quando estejam reunidas determinadas condições.»

²⁹⁴ Cf. n.º 3 do art. 10.º da LPDP.

²⁹⁵ Como refere a Deliberação da CNPD, «[r]elacionado com a tutela jurídica do denunciado, sempre cumprirá, todavia, não escamotear os direitos gerais que lhe assistem, nomeadamente, a defesa do seu bom nome e privacidade e, em particular, o direito de apresentar queixa por crime de denúncia caluniosa, nos termos previstos no artigo 365.º do Código Penal Português, mitigando o regime da tutela da confidencialidade com o estabelecimento de limites de utilização.»

quando «é feita pessoalmente pelo colaborador aos outros [...] mais próximos ou alguém na organização, em quem [...] confia [...]»

Jubb (1999:90) *apud* Barbosa (2012:12), refere-se «a este mesmo tipo de denúncia, como autorizada e não autorizada». Tendo em conta o nosso panorama nacional, podemos equacionar que será o caso de existir um sistema de *Whistleblowing* com ou sem a autorização da CNPD.

Jubb (2000) *apud* Barbosa (2012:60) «refere que os auditores como qualquer outra pessoa podem tornar-se *whistleblowers*, mas a questão é saber se eles ganham esta denominação simplesmente por exercerem a sua profissão.» O(s) autor(es) prossegue(m) afirmando que «[...] a função de auditoria externa possui algumas características que se encaixam na definição de *whistleblowing*. [...] [O]s auditores [...] fazem revelações intencionais sobre ilegalidades, não conformidades regulamentares, ineficiências, violações aos códigos, políticas ou mecanismos de controlo, que ocorrem dentro das organizações, sendo certo que o critério da materialidade pode ser invocado para selecionar apenas os erros mais significativos a serem divulgados. Por outro lado, os relatórios de auditoria são destinados aos proprietários, reguladores, gestão, entre outros que, em diferentes graus, podem tomar uma ação corretiva. [...] [M]as [...], constituem-se os auditores *whistleblowers* simplesmente por exercerem a sua profissão, ou melhor dizendo, os auditores tornam-se *whistleblowers* em virtude de denúncias de fraudes efetuadas no exercício de uma auditoria? [...] [Jubb e Barbosa entendem que] não. Pois ao contrário dos clássicos *whistleblowers*, que denunciam condutas erradas de forma livre ou opcional, os auditores possuem responsabilidades legais para o efeito⁽²⁹⁶⁾[...]. Nesse sentido, perante fraudes, não se espera outra atitude senão a denúncia das mesmas por parte do auditor.»⁽²⁹⁷⁾

«[C]omparativamente aos auditores externos, os auditores internos por serem colaboradores da organização perante uma situação de fraude, enfrentam um maior dilema de lealdade para

²⁹⁶ Tais como as vertidas nos arts. 420.º-A; 422.º, n.º 3 do CSC para os ROC; ou mesmo 423.º-G, n.º 3 do CSC para o presidente da Comissão de Auditoria.

²⁹⁷ Talvez a situação mais evidente seja a do auditor forense. Roque (s.d.:15) recorda «[s]e, num primeiro momento, a investigação da fraude era uma actividade que estava essencialmente reservada às polícias e entidades oficiais de investigação, nos últimos anos tem vindo a crescer e a ganhar importância a investigação da fraude por entidades privadas, os auditores forenses. Quando um auditor forense é chamado a intervir num processo de fraude, procede à investigação da fraude, de forma independente, com vista ao apuramento dos factos e, consequentemente, da prova. [(ibid.s.d.:17)] O exercício da função de auditor forense requer um conjunto diversificado de competências. Com efeito, o auditor forense, para além de conhecimentos de contabilidade, auditoria, estatística, tecnologias de informação, direito comercial, civil e penal, criminologia e sociologia, deverá ter também boas ou mesmo excelentes capacidades analíticas e de comunicação, oral e escrita.»

com a mesma, uma vez que ao efetuarem divulgações de informações (nesse caso às partes externas à organização) podem estar [a infringir] a obediência e a confidencialidade^[298], e dessa forma os riscos que enfrentam são mais imediatos.» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:63).

«[...] [A]lguns auditores internos podem optar por denunciar externamente, mas num papel diferente, talvez como simples profissional ou cidadão preocupado. Neste sentido procuram uma entidade externa porque, na sua opinião, a organização deixou de responder adequadamente às suas preocupações. O conhecimento revelado é obtido no âmbito do seu trabalho, mas a sua divulgação pública não faz parte do seu trabalho, neste caso constituem-se *whistleblowers*. [...] De forma conclusiva, [...] os auditores [...] só constituem candidatos a *whistleblowers* se tais divulgações forem feitas externamente (auditor interno) e forem além do propósito do seu papel formal na organização (auditor interno e auditor externo).» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:64).

3.2 – WHISTLEBLOWING AUTORIZADO

Percebido o que é o *Whistleblowing*, o porquê de existir e quem são seus intervenientes, vejamos agora, da teoria à prática, quando, quantas, de onde e como são as entidades que o implementam em Portugal e ainda o seu impacto.

Para o efeito, solicitámos à CNPD o acesso à sua base de dados, de modo a analisarmos as informações disponibilizadas pelas instituições que a tivessem notificado para um tratamento de dados pessoais, com a finalidade de gestão das comunicações internas de atos de gestão financeira irregular⁽²⁹⁹⁾.

Entendemos que devíamos pedir diretamente à Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais, legítima e competente para autorizar a implementação daquele sistema de denúncias internas, e por isso possuidora de informação credível e objetiva. Daí o nome desta secção: *Whistleblowing* autorizado (oficialmente declarado e em conformidade com a Deliberação da CNPD)⁽³⁰⁰⁾.

²⁹⁸ Tais como os previstos no capítulo 2, secção 3, § 2.3.5 e secção 7; e capítulo 3, secção 3 do CEOROC.

²⁹⁹ Cf. apêndice M.

³⁰⁰ Mencione-se que ponderámos procurar apurar até que ponto o *Whistleblowing* (um sistema delimitado entre o “procedimento meramente informativo” e o “mais ou menos complexo de investigação interna”, e por isso, nesta perspetiva, um assunto “melindroso” para que nos fosse facultado algumas informações – tais como: quantas situações foram detetadas pelo *Whistleblowing*) se revela eficiente e, ou, (des)vantajoso e dispendioso. (*continuação da notas de rodapé*)

Honrando o compromisso, previamente assumido, com a CNPD e com todas as SROC que interpelámos, independentemente de terem ou não colaborado connosco, cremos que não correlacionar as informações recolhidas junto daquela com a identificação destas (incluindo as respostas que nos deram as “*Four Big Five*”), é uma legítima limitação de âmbito do nosso estudo empírico. Contudo, com a adequabilidade expectável, devemos (e iremos) relacionar a teoria (anteriormente exposta) com a investigação que realizámos.

Ressalva-se ainda, relativamente à data (quando) a que se reportam as autorizações que analisámos, que a base de dados eletrónica que nos foi facultada pela CNPD, não nos permite saber detalhes de todos os processos (autorizações solicitadas), *ab initio*, por não estarem informatizados os anteriores ao ano de 2011, o que nos limita também o tratamento ou a profundidade de algumas questões que iremos tratar, mas, curiosamente, complementa o estudo feito por Barbosa (2012:65) que, temporalmente, incidiu sobre «[...] as empresas cotadas na Euronext de Lisboa que possuíam até 2010 um mecanismo de denúncia [...]»⁽³⁰¹⁾.

Feito este esclarecimento, balizámos a nossa amostra às 131 entidades (e não aos 174 processos, distintos em número mas nem sempre correspondente a uma empresa diferente)⁽³⁰²⁾ a quem foi autorizado, de acordo com a Deliberação⁽³⁰³⁾, o tratamento de dados, desde janeiro de 2011 até 31 de agosto de 2015.

Porém, para além dessa avaliação qualitativa que poderia ser encarada como uma intromissão e por isso um trabalho estéril; considerando, que o setor empresarial está saturado de inquéritos, tais como os que permitiriam aferir estatística e qualitativamente a eficácia e, ou, eficiência dos serviços; que as potenciais entidades a visar, deveriam ser todas as empresas cotadas em bolsa da *Euronext* Lisboa (bolsa de valores nacional), ou, num âmbito mais restrito, as cotadas no PSI 20 (acrónimo de *Portuguese Stock Index*) – o principal índice daquela, que agrega as maiores empresas cotadas – mas que este conturbado pelo caso BES (deixando de ser, literalmente, 20 empresas cotadas este índice bolsista); achámos que, numa relação de custo-benefício, não seríamos tão produtivos e nos afastaríamos do nosso propósito: aferir os limites da Auditoria Interna.

³⁰¹ Note-se que Barbosa (2012), na sua dissertação de mestrado, aborda o tema de forma díspar da que analisámos, nomeadamente utilizou os relatórios de governo das sociedades de 2010, conjugados com a análise aos regulamentos de comunicação de irregularidades das empresas que disponibilizaram nos seus *websites*, e com os questionários que efetuou a essas empresas. A autora esclarece (2012:65) que, «[a] pesar de nesse ano existirem 47 empresas cotadas, apenas 35 possuíam tal mecanismo [...]», e o «[...] número total de respostas obtidas foram apenas 7, correspondentes a 20% do total.» [ibid.:67]. Repare-se também que, nem tudo o que consta nos relatórios está em conformidade com a Deliberação da CNPD (por exemplo garantir o repúdio pelo anonimato a favor de um regime de confidencialidade).

³⁰² Alguns números de processo distintos são referentes à mesma entidade. Serão os casos em que a organização requerente tenha mudado algum dos seus dados que preencheu no formulário de notificação geral disponível no *website* da CNPD (única forma correta de notificar esta da pretensão de tratamento de dados para a finalidade de Linhas de Ética, de acordo com a atual *praxis* desta Comissão), e por isso gerou um novo processo, ou ainda nas situações em que tenha sido arquivado o processo por insuficiência de garantias ou inconformidade com a Deliberação da CNPD e depois reaberto em novo número.

³⁰³ Façamos mais outra explicação, dos 10 itens (cf. apêndice M) que, inicialmente, ponderámos caracterizar o universo em estudo (itens 1 a 3), especificar o *modus operandis* do mecanismo (itens 4 a 7) e balizar o mesmo (itens 8 a 10); por ajuste à extensão da dissertação e foco exigível, não abordámos todos (a plenitude do item 1 e o 2).

Passemos agora à observação dos dados que obtivemos e parametrizámos. Assim, em termos evolutivos, cf. ilustra a Figura 3.3, verificámos que entre os anos civis completos de 2012 e 2014, houve uma tendência crescente de autorizações de *Whistleblowing*, o que pode ser indiciador de que este sistema tem sido cada vez mais utilizado. Ideia reforçada pelos dados de 2015 que, apesar de serem referentes ao final do mês de agosto, portanto a pouco mais de metade do ano, já superavam as 19 autorizações atribuídas em 2012⁽³⁰⁴⁾.

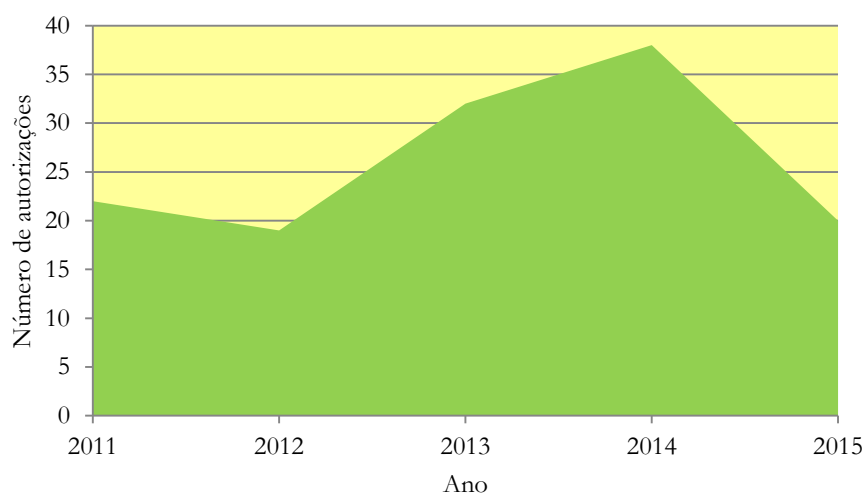


Figura 3.3 Notificações autorizadas por ano.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

No que diz respeito à origem geográfica das entidades, observando a Figura 3.4, ficámos a saber que a esmagadora maioria (79%), correspondente a 103 empresas, se localiza na região de LVT, seguida da Região Norte (11%). As restantes regiões, juntas, apenas representam 10%. Refira-se ainda que duas entidades que notificaram um tratamento de dados no âmbito das Linhas de Ética, são da Região Autónoma da Madeira. Nenhuma das 131 entidades é da Região Autónoma dos Açores ou do Alentejo. Curiosamente, sete (5%) declaram estar sediadas fora de Portugal⁽³⁰⁵⁾.

³⁰⁴ Hipoteticamente o número de autorizações seria maior se, como a CNPD (2016:2) reclama, a Comissão tivesse mais trabalhadores com qualificações específicas para o cumprimento da sua missão. Note-se que a CNPD, desde 2013 até inclusive 2017, tem mencionado, ininterruptamente nos seus planos de atividade, a necessidade de reforço dos recursos humanos.

³⁰⁵ Em apêndice (N), ainda podemos observar uma análise às NUT III.

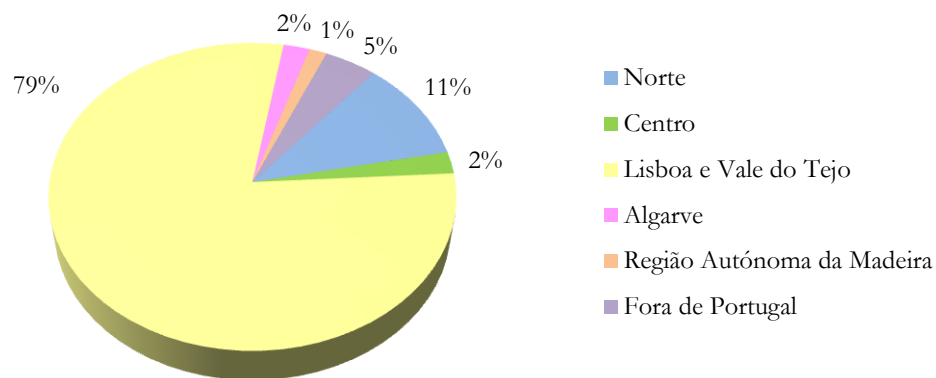


Figura 3.4 Incidência geográfica do *Whistleblowing*, entre 2011 e meados de 2015, por NUT II.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

Destas empresas sabemos também, cf. a Figura 3.5, que a maioria (94), representando 72% do total, subcontrata uma entidade externa para tratarem dos dados decorrentes das denúncias, garantindo assim a sua imparcialidade³⁰⁶, e apenas 28% não o fazem.

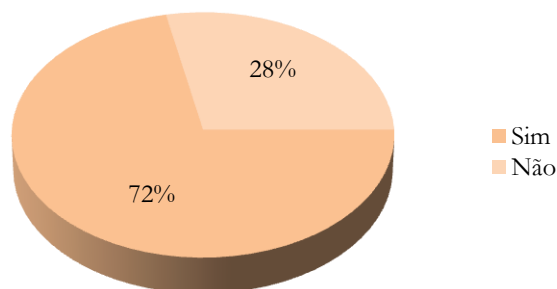


Figura 3.5 Subcontratação do tratamento.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

Daquelas, 39 entidades subcontratam empresas europeias e 50 subcontratam empresas não europeias (concretamente, todas norte-americanas), cf. se ilustra na Figura 3.6.

³⁰⁶ O tratamento por subcontratante deve respeitar o disposto nos arts. 14.º e 16.º da LPDP e art. 28.º do RGPD.

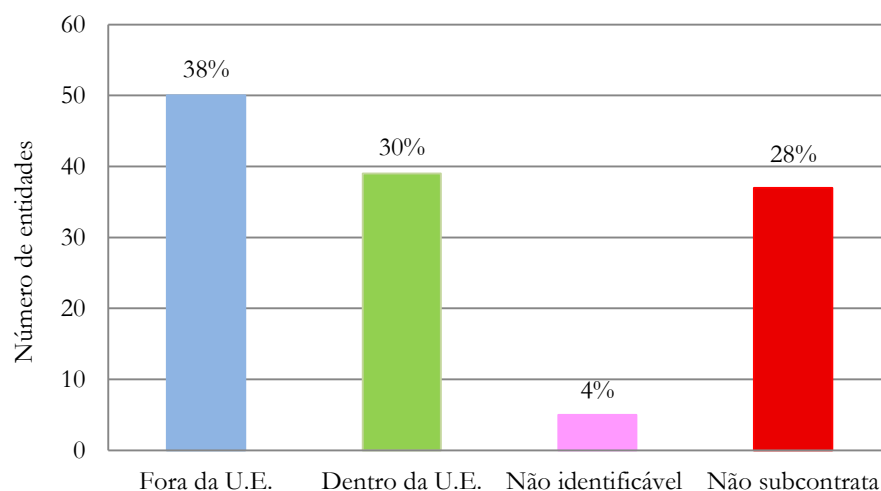


Figura 3.6 Origem da entidade que processa.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

Esclareça-se que as empresas norte-americanas têm de assegurar a melhor proteção possível dos dados pessoais (quando são exportados), respeitando os normativos da UE⁽³⁰⁷⁾.

Revela-se pertinente saber que dados pessoais foram autorizados a serem tratados no âmbito do *Whistleblowing*. De acordo com o formulário geral de notificação eletrónico⁽³⁰⁸⁾,

³⁰⁷ A transferência de dados pessoais para fora da UE deve respeitar os arts. 19.º e 20.º da LPDP, bem como, desde já se sabe, por estarem em vigor, os arts. 44.º a 50.º do RGPD. A CNPD continua a manifestar, através das suas autorizações (por exemplo a n.º 2717/2017, de 7 de março), que não está em condições de decidir de forma definitiva sobre a transferência de dados pessoais para o território dos EUA, uma vez que, por força do acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 6 de outubro de 2015, relativo ao processo C-362/14 (no qual o austríaco *Maximillian Schrems* moveu uma ação de reenvio prejudicial, junto do Tribunal de Justiça Europeu – que permite a uma jurisdição nacional interrogar o Tribunal Europeu sobre a interpretação ou a validade do direito europeu, garantindo assim a segurança jurídica através de uma aplicação uniforme do direito da União Europeia –, contra a *Data Protection Commissioner*, sendo interveniente a *Digital Rights Ireland Ltd.*, por aquela não ter investigado a sua queixa contra a filial do *Facebook* na Irlanda, por esta violar as leis de protecção de dados europeus), foi declarada inválida a Decisão 2000/520/CE, da Comissão Europeia, de 26 de julho de 2000 (que no seu anexo I estabelecia princípios internacionais de auto-certificação, que supostamente garantiam a privacidade e a segurança de que as entidades norte-americanas respeitavam as informações pessoais dos cidadãos da UE e Suíça, aquando de fluxos de dados transatlânticos designados por «Porto Seguro», ou mais conhecidos por *Safe Harbor*). Nestes termos, tendo a CNPD que proceder a uma análise aprofundada da legislação vigente nos EUA, com vista a apurar se aquela se sobrepõe de modo desnecessário e desproporcionado às cláusulas contratuais (cláusulas contratuais-tipo, contratos entre empresas do mesmo grupo – acordos intragrupo – ou outros contratos *ad-hoc*) adequadas que o responsável e os destinatários da informação subscrevem, apenas emite autorizações provisórias (cf. seu comunicado de 23/10/2015, *in* https://www.cnpd.pt/bin/relacoes/comunicados/Comunicado_CNPD_SafeHarbor.pdf). Por não entendermos relevante e relacionadas com a dissertação, a comunicação de dados a terceiros, interconexões e os fluxos internacionais de dados para países terceiros, excluímos previamente esta análise do nosso estudo empírico (cf. apêndice M).

³⁰⁸ Havendo a possibilidade de selecionar a finalidade de tratamento: Linhas de Ética (*Whistleblowing*).

disponibilizado no *website* da CNPD⁽³⁰⁹⁾, estabelecem-se de antemão algumas categorias: convicções filosóficas; origem racial ou étnica; vida privada; dados de saúde, genéticos ou vida sexual; filiação partidária ou sindical, fé religiosa; dados relativos a crédito e solvabilidade; suspeita de atividade ilícitas; infrações penais; contraordenações⁽³¹⁰⁾ e outros dados referentes ao art. 8.º da LPDP⁽³¹¹⁾ (serão os casos de Decisões que apliquem penas, medidas de segurança, coimas e sanções acessórias). O formulário eletrónico deixa ainda um outro item como opção: uma “caixa de texto aberto” (intitulada de lista de dados pessoais tratados). Observámos que são solicitados, quando não repetem as opções anteriormente descritas ou se enquadram nestas, as categorias de dados que a Deliberação da CNPD discrimina, a saber: identidade e categoria profissional do denunciante; identidade e categoria profissional do denunciado; identidade e funções das pessoas que intervêm na recolha e no tratamento; os factos passíveis de integrarem atividades consideradas suspeitas no âmbito da contabilidade, de controlos contabilísticos internos, de auditoria, de luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro; os elementos de facto recolhidos no âmbito da averiguação⁽³¹²⁾; e o destino da denúncia.

Analisando as opções constantes no formulário, e conjugando os imperativos da Deliberação da CNPD (n.º 765/2009), só podemos entender como adequado e admissível os itens referentes a dados relativos a crédito e solvabilidade, suspeita de atividades ilícitas, infrações penais (que existindo, por força de imperativos legais, têm necessariamente de ser reportadas exteriormente a um OPC, ainda que cheguem ao conhecimento do responsável pela apreciação das denúncias e seja este a fazê-la – tornando-se assim num *whistleblower* externo) e contraordenações (*idem*).

Neste sentido, a CNPD autoriza genericamente a categoria de dados pessoais já descritos (e previstos na Deliberação da CNPD), independentemente do que é assinalado na notificação geral feita pelas entidades. Razão pela qual não se mostra relevante indicarmos estatística e quantitativamente as opções requeridas nas notificações à CNPD⁽³¹³⁾.

³⁰⁹ [Consult. 15 Jun. 2017]. Disponível em: <https://www.cnpd.pt/bin/legal/forms.htm>.

³¹⁰ Estas três últimas categorias previstas no n.º 2 do art. 8.º da LPDP, de acordo com as autorizações da CNPD para o tratamento de dados pessoais com a finalidade de prevenir e, ou, reprimir irregularidades, têm sido o fundamento à legitimidade do *Whistleblowing*.

³¹¹ Não existe uma correspondência direta deste art. da LPDP com o RGPD, como podemos depreender pelos considerandos 19 e 73 e pelos arts. 2.º, n.º 2, alínea d) e 23.º, n.º 1, alínea d) do RGPD.

³¹² Recorde-se que a Deliberação da CNPD refere que a denúncia só será considerada se se apoiar em factos.

³¹³ Somente alguns formulários eletrónicos (tais como de videovigilância; de controlo da utilização de telefone/correio eletrónico/internet no local de trabalho; de controlo de consumo de substâncias psicoativas – *(continuação da notas de rodapé)*

Procurámos, também, conhecer a forma como os dados solicitados, para tratamento no âmbito do *Whistleblowing*, podem ser recolhidos, isto é, se a recolha é feita direta ou indiretamente. Assim, cf. a Figura 3.7 demonstra, ficámos a saber que a maioria é feita de forma direta e que as empresas preferem ambas as formas à indireta.

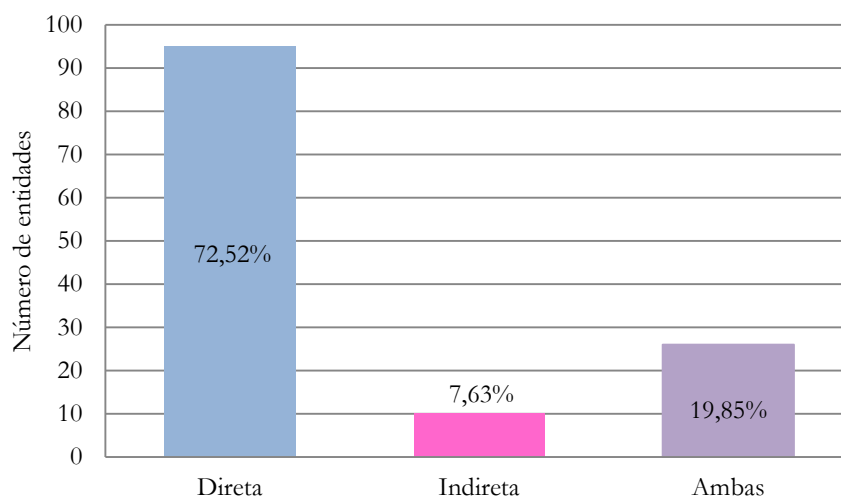


Figura 3.7 Forma de recolha de dados pessoais.

Fonte: CNPD. Elaboração própria.

Considerando que a forma indireta descrita nos formulários se refere aos mesmos meios que a seguir iremos discriminar e esmiuçando um pouco mais, devemos entender que a forma direta ou indireta tem que ver com o sujeito que pratica a denúncia, ou seja, se o denunciante pertence (*whistleblower* interno) ou não (*whistleblower* externo) à organização. Nesta última situação poderá ser o caso de um familiar do trabalhador, um fornecedor ou outra pessoa que tenha tido conhecimento da irregularidade de forma imediata (ocular ou *in loco*, foi ela que descobriu) ou mediaticamente (teve conhecimento por outrem).

Relativamente aos meios disponibilizados para efetivar a recolha direta de dados (*Whistleblowing*), pela Figura 3.8, verificámos que a maioria é disponibilizada via telefónica (36%), seguida pela via internet (21%) – que é sinónimo de formulário eletrónico disponível

álcool e drogas –; Biometria - Controlo de acessos e/ou assiduidade dos trabalhadores; de geolocalização de viaturas no contexto laboral; de investigação clínica), disponíveis no *website* da CNPD, são personalizados. Assim sendo, será normal que algumas opções não façam tanto sentido em determinados assuntos ou outras não sejam tão claradas como em seguida exemplificaremos a propósito da forma de recolha direta de dados.

por um URL⁽³¹⁴⁾ – e outro(s) meio(s) (18%). Pela descrição das entidades esta última categoria, residual, engloba: *intranet*⁽³¹⁵⁾, *e-mail*, *fax* ou carta (correio postal). Por sua vez, não sabemos se a recolha por impresso pode ser entendida como a feita por carta ou *fax* (que anexe um impresso).

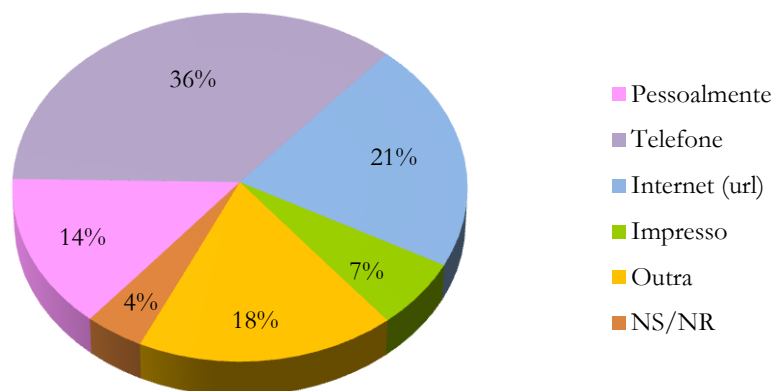


Figura 3.8 Meios de recolha direta de dados.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

No que respeita ao prazo máximo em que é requerida a conservação dos dados, ou seja, se aquele é igual, maior ou menor do que o deliberado pela CNPD (seis meses), ficámos a saber, pela Figura 3.9, que a esmagadora maioria requer um prazo máximo de conservação de 180 dias (6 meses), pouco mais do que 64% do total das entidades requerentes (e autorizadas), e que são poucas as que requerem um prazo superior ao delimitado pela CNPD. Estão assim, deste modo, em conformidade com a Deliberação da CNPD, mais de metade das entidades que compõe o nosso estudo.

Refira-se ainda que grande parte das entidades que não sabe, ou não responde, quais os meios de recolha direta de dados utilizados, invoca incerteza quanto à duração do período de investigação (apuramento dos factos e do respetivo direito) e, por isso, não define um prazo máximo de conservação. Note-se que a Figura seguinte refere-se aos requeridos e não aos

³¹⁴ Tradução livre do autor: Sigla do anglicismo tecnologia da informação. No original: *uniform resource locator* (URL).

³¹⁵ Tradução livre do autor: é uma rede de computadores interligados eletronicamente entre si.

autorizados. A CNPD tem sido imperativa relativamente ao período máximo. Já no que respeita ao tempo mínimo, tem-se mostrado flexível³¹⁶.

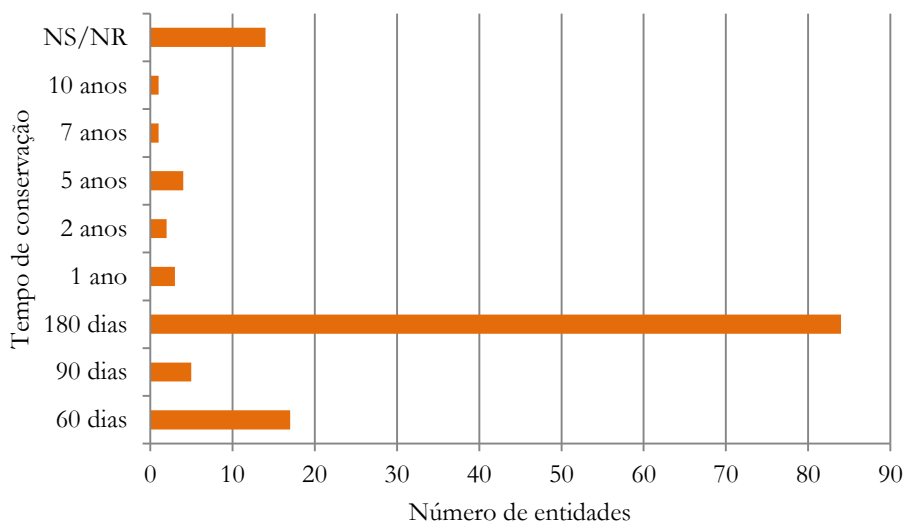


Figura 3.9 Prazo de conservação dos dados.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

Quanto ao local onde pode ser exercido o direito de acesso e segurança (direito de informação, acesso e retificação por parte do denunciado bem como do denunciante), se este coincide ou não com o da morada da sede da empresa em causa, ficámos a saber pela Figura 3.10, que a esmagadora maioria (85%), pode ser exercida no mesmo endereço postal (e, similarmemente, endereço eletrónico).

³¹⁶ Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 5.º da LPDP, os dados pessoais «apenas podem ser conservados durante o período necessário para prossecução das finalidades da recolha ou do tratamento posterior». Neste sentido, e atenta a finalidade, a CNPD autoriza sempre o tratamento de dados pessoais na condição de que os que forem objeto de denúncia serão de imediato destruídos caso se revelem inexatos ou inúteis; quando não haja lugar a procedimento disciplinar ou judicial, os dados que tenham de ser objeto de comprovação serão destruídos decorrido o prazo de 6 meses a contar do encerramento das averiguações; e em caso de procedimento disciplinar ou judicial os dados serão conservados até ao termo desse procedimento. Neste caso, serão conservados no quadro de um sistema de informação de acesso restrito e por prazo que não exceda o procedimento judicial. O RGPD estabelece a «limitação da conservação» dos dados pessoais no seu art. 5.º, alínea e).

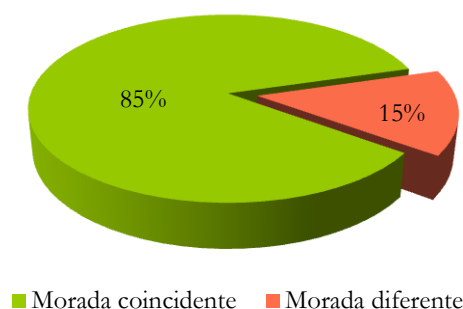


Figura 3.10 Local onde pode ser exercido o direito de acesso e segurança.
Fonte: CNPD. Elaboração própria.

No que respeita às formas de segurança físicas e lógicas do *Whistleblowing*, mais importante do que uma análise quantitativa é sabermos que medidas (qualitativamente) são implementadas (autorizadas). Assim, verificámos com algumas redundâncias, que estas indicam como medidas de segurança física o acesso restrito de pessoas, o controlo (vistorias) de entrada em determinados locais, o recurso a segurança privada e a sistemas de videovigilância e alarme. Como medidas de segurança lógica, restringindo sempre o acesso de pessoas: utilização de senhas (vulgo *passwords*) nos sistemas informáticos (estabelecendo permissões em função do perfil do trabalhador), automatismos para desconexão eletrónica ou informática (vulgo *logouts*), cartões eletrónicos específicos para possibilitarem determinadas permissões em alguns espaços, cópias de segurança (vulgos *backups*), informação cifrada (encriptação) e testes de vulnerabilidade temporária⁽³¹⁷⁾.

³¹⁷ De acordo com os arts. 14.º e 15.º da LPDP, devem ser asseguradas medidas técnicas e organizativas de segurança adequadas para proteger os dados pessoais contra a destruição, acidental ou ilícita, a perda acidental, a alteração, a difusão ou o acesso não autorizados. Note-se que estes arts. não têm correspondência direta com algum constante no RGPD. No entanto este Regulamento estabelece na secção 2, do capítulo IV, normativos quanto à segurança dos dados pessoais, dos quais destacamos a introdução explícita da «pseudonimização» (elucidada a sua *ratio* no considerando 28 e definida na alínea 5) do art. 4.º, ambos do RGPD). Por fim refira-se que, nos termos da Deliberação da CNPD, «[a]s medidas de segurança devem aplicar-se tanto aos dados contidos em ficheiros automatizados, como aos dados manuais. Além disso, chama-se a atenção para os procedimentos concretos quanto às formas de recolha, processamento e circulação da informação. O sistema informatizado deve estar estruturado de modo a permitir o acesso ao tratamento de dados mediante identificação e palavra passe individual, renovável periodicamente, ou por outro meio de autenticação. Esse acesso é registado e a sua regularidade controlada. Devem, pois, ser adoptadas medidas de segurança que impeçam o acesso à informação a pessoas não autorizadas. Ainda no âmbito das condições de segurança, deve ser garantido um acesso restrito, sob o ponto de vista físico e lógico, aos servidores do sistema. De igual modo, devem ser feitas cópias de segurança (*backup*) da informação, as quais deverão ser mantidas em local apenas acessível ao administrador de sistema. No que diz respeito aos dados contidos em suporte de papel, devem ser adoptadas medidas organizacionais, que garantam um nível de segurança idêntico, impedindo o acesso e manuseamento indevidos. O responsável pelo tratamento tomará as precauções necessárias para preservar a segurança dos dados, quer na ocasião da recolha, quer na da sua comunicação ou conservação. [...]».

Questionámos ainda as “*Four Big Five*”⁽³¹⁸⁾ no sentido de saber que relação existe entre os auditores internos e o *Whistleblowing*, e se dispõem de algum sistema que se traduza na criação de condições para a denúncia de comportamentos fraudulentos ou irregulares. Todas responderam que sim, exceto uma que não chamaria de sistema de denúncias.

Neste último caso, em particular, existem três áreas diferentes, não divididas por gabinetes, mas sim por sócios responsáveis: pela transparência, sistema interno de controlo da qualidade e ética. «Todas as pessoas têm trimestralmente um conselheiro, exceto os sócios, a quem reportam todas as questões de análise de *performance*, funcionando como um canal de informação que sai da hierarquia operacional. Qualquer questão relativa ao seu superior hierárquico pode ser reportada ao seu Conselheiro.»

Refira-se também que uma das SROC reporta que ajudam «empresas a montar o sistema». Por ventura os auditores internos serão os mais bem preparados para auxiliarem nesta tarefa.

Em seguida, perguntámos a quem é cometida a análise e a gestão do *Whistleblowing*. Começando pela entidade que tem aquela particularidade, o Conselheiro pode ser um dos sócios ou um dos diretores mas nunca será o superior hierárquico direto do trabalhador. Ao Conselheiro competirá perceber as situações em que o trabalhador entenda revelar o que não está bem, ou se está satisfeito com a sua hierarquia operacional. «O Conselheiro deve comunicar, em função da gravidade, aos sócios executivos. Os outros sócios só se reúnem uma vez por mês.»

Outra das “*Four Big Five*”, respondeu-nos que «[n]uma primeira fase é cometida ao Diretor de Ética (cargo desempenhado por um sócio), que fará a triagem do assunto e reportará ao Diretor de Risco e Reputação (cargo também desempenhado por um sócio). Por sua vez, numa segunda fase, este direcionará a denúncia para outros Diretores, tais como o de Auditoria Interna ou de Independência».

Uma outra SROC inquirida replicou-nos, sucintamente, que quem analisa e faz a gestão do *Whistleblowing* é a «“empresa mãe” e outra específica».

Por fim, uma quarta entidade afirma ter «uma área independente da estrutura onde pode ser comunicada a situação»⁽³¹⁹⁾.

³¹⁸ Cf. apêndice G e J.

³¹⁹ Menciona, e bem, ser dever do órgão de fiscalização receber as irregularidades apresentadas por acionistas, colaboradores ou outros (cf. alínea j) do n.º 1 do art. 420.º e f) do n.º 1 do art. 422.º do CSC, se for o Fiscal (continuação da notas de rodapé)

Tentando saber o impacto destes tipos de mecanismos, questionámos se verificavam algum tipo de melhoria na gestão dos recursos da empresa, ou empresas clientes, com a implementação do *Whistleblowing*.

Obtivemos duas respostas claramente positivas («cria um espírito de transparência»), apesar de uma afirmar que não tem o assunto monitorizado, e duas que entendem indiretamente que sim. Destas, uma refere que «[é] difícil medir ou precisar o nível de melhoria, tendo em conta que há uma forte cultura de controlo interno na empresa, isto é, vários momentos (pontos) de controlo interno ao longo das atividades (tais como a possibilidade de reporte institucional a outra chefia, de que não se depende hierarquicamente). No fundo, há uma constante preocupação com a gestão de risco do *core business* e salvaguarda da reputação da empresa, existindo por isso um circuito permanente de monitorização da atuação dos trabalhadores, passando sempre pelo crivo das direções de Ética e de Independência.»

Outra das “*Four Big Five*” menciona que «[a] implementação do *Whistleblowing* não implica por si uma melhoria na gestão de recursos de auditoria interna. Poderá significar, aquando da existência de denúncias que depois se se confirmarem, se traduzirão um maior *add value*⁽³²⁰⁾ do trabalho realizado pela função de Auditoria Interna dado poder limitar ou eliminar as perdas relevantes (financeiras ou outras) associadas às fraudes ou irregularidades cometidas. No entanto, se as denúncias não corresponderem a factos reais, podem resultar numa perda de eficiência para as equipas de Auditoria Interna».

Por fim⁽³²¹⁾, questionámos se consideram que os denunciantes podem, em alguma medida, condicionar a atuação dos auditores internos no combate à fraude e às irregularidades.

Novamente, iniciando-se pela entidade que não intitula o mecanismo por sistema de denúncias, esta diz que os *whistleblowers* podem ajudar os auditores internos, mas deverá ser uma situação esporádica. Pela dinâmica da entrevista perguntámos: «[s]erá que o auditor interno poderia ter detetado, antecipado o que depois é verificado pelo denunciante?» O inquirido respondeu: «[h]á coisas que não se detetam no decurso normal das atividades. O auditor interno depois poderá ser chamado a verificar a situação.» Retorquimos com a seguinte questão: «[m]as será o auditor interno ou o Conselheiro a verificar?» O entrevistado

Único ou o Conselho Fiscal; alínea j) do n.º 1 art. 423.º-F do CSC se for a Comissão de Auditoria; ou alínea j) do n.º 1 do art. 441.º do CSC se for o Conselho Geral de Supervisão).

³²⁰ Tradução livre no autor: acréscimo de valor ou mais-valia.

³²¹ Contudo não foi a última pergunta que fizemos. Essa será analisada no capítulo seguinte.

contrapôs: «[o] Conselheiro comunica para o topo da hierarquia e esta pode pedir a intervenção do auditor interno. Serão sempre situações extraordinárias.»

Relativamente às restantes três entidades, todas disseram que os *whistleblowers* não condicionam a atuação dos auditores internos, referindo uma que tal só acontecerá se o sistema não estiver bem arquitetado, pelo que não se acredita que as suas atuações (denunciante e auditor interno) sejam concorrenciais.

Outra SROC diz que «[o]s *whistleblowers* complementam o trabalho da Auditoria Interna. Os auditores internos têm um programa de auditoria a cumprir. Previamente é delimitado o grau de materialidade e o risco de auditoria subjacente à amostra a auditar. Dificilmente são detetadas fraudes (quando “bem” perpetradas) ^[(322)]. A denúncia é uma informação complementar ao trabalho da auditoria interna, e nessas situações pode revelar-se crucial.»

A quarta “*Four Big Five*”, refere que «[o]s *whistleblowers*, até à data, em nada condicionaram a atuação dos Auditores Internos da Firma no combate à fraude e às irregularidades. Permitem, quando a denúncia corresponde a factos reais, que se possa identificar um conjunto de fraudes e de irregularidades que dificilmente seriam detetadas, ou tardiamente, com todos os impactos que daí resultam para a organização.»

Assim, resumindo, concluímos este capítulo sabendo o porquê (para prevenir e, ou, reprimir irregularidades), como (através do cumprimento das regras estipuladas na Deliberação da CNPD; são maioritariamente denúncias tratadas por entidades subcontratadas e destas a maioria americanas; que normalmente disponibilizam como local onde pode ser exercido o direito de acesso aos dados a mesma morada onde são recolhidos, geralmente prevendo-se a sua forma de recolha de modo direto via telefónica ou por *internet*; protegidos invariavelmente pelas medidas de segurança física e lógica: restrição de acessos; que quando não geram procedimento disciplinar ou judicial, podem ser conservados por um período de máximo até 180 dias), quanto (várias empresas têm implementado o sistema, havendo um crescendo de autorizações), onde (localizadas esmagadoramente na região de LVT), quando (sobretudo a partir de algumas datas importantes: 2002 (implementação da *SOX*), 2005 (Recomendação da CMVM), 2009 (Deliberação da CNPD) e 2012 (pela nossa análise empírica)) e quem são os intervenientes no *Whistleblowing* (denunciado, denunciante e responsável pelo tratamento de dados).

³²² Acrescentamos nós, provavelmente a maior limitação da Auditoria Interna.

A nível de impacto da implementação do sistema de denúncias, das “*Four Big Five*”, ainda que nem todas o designem por *Whistleblowing*, ficámos a saber que tem sido positivo, servindo de complemento ao trabalho dos auditores internos.

O *Whistleblowing* pode ser entendido como um mecanismo preventivo e de controlo interno, no sentido de deteção de erros e, ou, irregularidades.

Não deve ser encarado apenas e só como uma comunicação, mas sim como um conjunto de operações que envolve a análise e ponderação de juízos de valor sobre as consequências da denúncia, e esta propriamente dita.

Cada empresa tem o seu próprio ambiente, pelo que não existe um sistema de denúncias que seja o ideal para todas. As organizações devem, considerando as circunstâncias operacionais e culturais, como refere Carrigy (2005), fomentar uma «cultura de exigência ética» de modo a favorecer atitudes responsáveis em que os colaboradores tomem a iniciativa de denunciar as situações consideradas irregulares, de forma a evitar danos maiores.

O *Whistleblowing* não deve ser tido como um sistema de gestão de reclamações indiscriminadas ou alarmistas. Daí que a CNPD tenha balizado, legalmente, as matérias a serem tratadas e entenda que não se deva aceitar o anonimato (que torna difícil a investigação tanto em termos de clarificação, como de corroboração de factos), mas sim a confidencialidade (protegendo a identidade dos intervenientes).

A aparente vantagem do anonimato que permite aos indivíduos temerários de retaliações divulguem as irregularidades cometidas por outro(s) colega(s), pode gerar um clima de suspeição generalizado, que além de criar um ambiente hostil entre colegas, será “desestabilizador” para quem venha a ser descoberto como delator (inibindo assim a continuidade deste mecanismo) ou contraproducente no dispêndio de recursos em queixas infundadas.

Diferentemente da obrigatoriedade de participação de um crime a um OPC, ou dos deveres legais como, por exemplo, os que impendem sobre o órgão de fiscalização ou o ROC no âmbito do CSC, convém salientar que a denúncia de irregularidades (nos termos das Linhas de Ética) é (e deve ser) feita de forma voluntária, não existindo uma imposição legal por parte da entidade sobre os colaboradores (ainda que haja regulamentos internos ou códigos de conduta nesse sentido, a Deliberação da CNPD, *a contrario sensu* do regime penal e processual penal que se aplica, subsidiariamente, ao contraordenacional e disciplinar no âmbito das relações de trabalho, pugna pela voluntariedade da denúncia).

O risco de estigmatização ou a pura má-fé manipulando e incriminando condutas corretas, justifica a necessidade de proteção jurídica a todos os intervenientes.

Assim, neste caso concreto, somos tentados a dizer que o Direito (sentido de justiça) e a Auditoria (tecnicidade apurada), fazem uma parceria perfeita para assunção de responsabilidade pelo tratamento deste sistema de denúncias internas.

Ao contrário do auditor forense, o auditor interno, como vimos, não procura detetar fraudes, mas se as encontra deve reportar a quem de direito. O auditor interno não é um *whistleblower* por inerência de funções, apenas o é (externamente) por inevitabilidade ocasional, caso a estrutura não disponha, por exemplo, de um Comité de Auditoria ou seja possível (e talvez desejável) o reporte a uma empresa de auditoria externa (responsável pela apreciação das denúncias), ou se a gravidade do assunto assim o determinar. Apenas e só nesta medida poderemos entender que o auditor interno é uma espécie de *whistleblower* qualificado e desde que a denúncia se enquadre no âmbito objetivo deliberado pela CNPD (o que pode ser difícil mas não é impossível).

Num culto de integridade, transparência e consideração, não obstante a sua intrínseca independência (que lhe dá *jus* ao nome), o auditor interno deverá sempre informar ao(s) órgão(s) de gestão ou ao seu superior hierárquico, como por exemplo o Presidente da organização (se não for o visado), que irá proceder a uma denúncia externa.

Em síntese, o *Whistleblowing* pode ser praticado por qualquer pessoa, incluindo o próprio auditor interno (na qualidade de trabalhador como os demais em situações que pela gravidade deve reportar a um OPC, tornando-se assim num *whistleblower* externo) ou um terceiro (pessoa externa à organização)⁽³²³⁾.

³²³ No apêndice O, tipificámos, esquematicamente, o *whistleblowing* e *whistleblowers* em função da denúncia, do denunciante (*whistleblower*) e da forma como é comunicada a denúncia.

4 – LIMITES DA AUDITORIA INTERNA

Neste capítulo abordaremos o espaço, em sentido amplo, da Auditoria Interna (ainda que possa ser similar a outros ramos da Auditoria)⁽³²⁴⁾, desenvolvendo o objetivo da nossa investigação e entroncando, como que em antevisão, com as considerações finais.

Justificar o título desta dissertação, que se pretende coerentemente apelativo, não é fácil considerando que a literatura científica existente, menciona sempre limitações e não limites do controlo interno ou da Auditoria Interna.

Assim, a nossa investigação pretende transcender as limitações (circunstanciais) para os limites (estruturais e implícitos) da Auditoria Interna. Daí, incidirmos sobre a sua espinha dorsal: a formação académica e profissional dos auditores; e vedar o que não deve ser confundido com o trabalho corrente do auditor interno: o *Whistleblowing*.

Recorrendo a dicionários⁽³²⁵⁾, ficámos a saber que limite é o «ponto que não se pode ou não se deve ultrapassar»; «momento ou espaço que corresponde ao fim ou ao começo de algo»; e que limitação é o «ato ou efeito de limitar; moderar; restringir; incapacidade».

É precisamente com este entendimento, que estabelecemos a separação das premissas (por um lado, os limites, como momento a partir do qual começa ou deixa de existir o exercício da auditoria interna; por outro, a limitação, como impossibilidade ou restrição de se prosseguir na plenitude a função de auditoria interna) e procurarmos asseverar a resposta à nossa pergunta crucial: a Auditoria Interna tem limites?

Teorizando a resposta, isto é, criando uma hipótese conceptual, o primeiro passo a dar por um auditor interno, será aceitar, ou continuar, um trabalho⁽³²⁶⁾ que lhe é proposto⁽³²⁷⁾. Este deve estar definido num documento⁽³²⁸⁾, normalmente designado por carta de compromisso de auditoria, onde se estabelecem as pré-condições do trabalho (ou se quisermos, se contratualiza

³²⁴ Tenhámos como premissa lógica a *praxis* da Auditoria Interna no setor público e as semelhanças argumentativas com a Auditoria Financeira ou Externa.

³²⁵ Infopédia Dicionário Porto Editora (2003-2017) e Dicionário Priberam da Língua Portuguesa (2008-2013).

³²⁶ O CEOROC prevê no seu capítulo 3, secção 2, § 3.2.13 que «[o] auditor não deve aceitar prestar serviços de auditoria a um cliente quando a recusa de outro colega para idênticas funções se fundamentou em motivo justificado de natureza profissional.» Será isto um limite ético? Não encontramos, neste mesmo Código de Ética, a solução para o cliente.

³²⁷ Não nos iremos referir às possíveis situações em que auditor interno trabalha por conta própria. E, como já referimos, a Auditoria Interna, quando inserida numa organização deve estar posicionada ao mais alto nível na sua estrutura hierárquica, de forma independente de outros serviços.

³²⁸ Cf. Costa (2014:195) refere, «(...) de preferência antes do começo do trabalho, a fim de ajudar a evitar, no futuro, possíveis mal entendidos ou a eliminar as diferenças de expectativa (...)».

os termos do que se pretende e o que se fará em traços gerais⁽³²⁹⁾, criando-se um referencial de expectativas⁽³³⁰⁾.

A partir desse instante, o auditor tem de respeitar os limites (que se entrecruzam): da legalidade⁽³³¹⁾ (na vertente da licitude da autoridade mandante e da sua pretensão ou fim)⁽³³²⁾, da responsabilidade (no sentido de estabelecer garantias⁽³³³⁾ de que terá acesso, ou não, a toda a informação relevante e que esta é verdadeira e apropriada; com, ou sem, restrições às pessoas determinantes para a obtenção de prova de auditoria⁽³³⁴⁾; e ainda a quem reportar o relatório final), da competência (ponderar se tem capacidades técnicas, meios humanos e tecnológicos adequados para desenvolver o trabalho, e se estão precavidos conflitos de interesses – incompatibilidades e impedimentos) e claro, deontológicos (com destaque para a sua independência técnica, garantia de ceticismo e julgamento profissional)⁽³³⁵⁾.

O limite temporal (oportunidade das tarefas e cumprimento de prazos) é mais notório na fase seguinte, a de planeamento ou programação da auditoria⁽³³⁶⁾. É nesta fase que se verifica, com maior detalhe, o meio envolvente (estrutura da organização; controlos internos

³²⁹ A carta de compromisso muitas vezes pode estar englobada na definição de um programa de auditoria (como documento de suporte daquela ou vice-versa), definido pelo órgão de gestão em qualquer organização. Este(s) documento(s), por si só expressa(m) os limites de atuação de uma auditoria em concreto.

³³⁰ Nas auditorias recorrentes pode não ser necessário redigir-se uma nova carta de compromisso, mas é conveniente que se reveja os termos do trabalho, ponderando, por exemplo, os fatores enumerados no § A28 da ISA 210.

³³¹ Também podemos designar por legitimidade.

³³² Este limite inclui a limitação no âmbito, anterior à aceitação do trabalho de auditoria, quando esta impossibilita a realização do trabalho (prevista no § 7 da ISA 210), configurando um limite intransponível. Se a auditoria tiver de ser realizada, porque é exigível por lei ou regulamento, entendemos que é uma verdadeira limitação.

³³³ Cf. § 6 da ISA 210.

³³⁴ Designada muitas vezes de evidência(s). Costa (2014:280), reformulando a alínea c) do § 5, da ISA 500, «define a prova de auditoria como todas as informações utilizadas pelo auditor que lhe possibilitam chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião.» Esta informação deve ser suficiente (quantitativamente) e apropriada (qualitativamente), relevante e credível.

³³⁵ E ainda o limite do preço justo (os honorários mínimos aceitáveis ou máximo razoáveis) se se tratar de um serviço de Auditoria Interna em *outsourcing*. Não iremos desenvolver este capítulo nesta perspetiva de serviços.

³³⁶ De acordo com a ISA 300, § 2, «[p]lanear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.» Reis e Rodrigues (2011) dizem que o planeamento pode conter oito fases: perceção da importância de planear (é essencial que os gestores compreendam a importância de planear), análise estratégica (as condições em que a organização vai operar, assim como os recursos de que dispõe para atingir os objetivos propostos), definição de objetivos (permite estabelecer a meta - a curto prazo - ou os objetivos - a longo prazo), estabelecimento de pressupostos (em estreita associação com a fase anterior, a equipa de auditoria deverá antever acontecimentos ou comportamentos que possam ocorrer, interna ou externamente, durante o período do plano que se está a elaborar), elaboração de planos viáveis (definir ações a implementar, as mais adequadas de acordo com o trabalho desenvolvido ao longo das etapas anteriores), seleção de planos viáveis (deverá proceder-se a uma seleção criteriosa daqueles que melhor se adequam aos objetivos, condições de desenvolvimento da auditoria e pressupostos definidos), implementação (instrumentalização de todos os recursos), e controlo e planos de contingência (rever os pressupostos e implementar as alterações que se considerem pertinentes).

implementados; avaliação e determinação de riscos de auditoria⁽³³⁷⁾, referindo-se a posição quanto aos identificados; e a materialidade pretendida⁽³³⁸⁾, e se traça um plano de ação (metodologia, por vezes auxiliada por memorandos ou questionários padronizados, também conhecidos por *check list*): onde se define a tempestividade e a extensão dos procedimentos a realizar; a equipa de trabalho, tendo em conta o tipo de auditoria; se analisam, caso tenham sido realizados, trabalhos precedentes (relatórios anteriores, se possível se contacta o colega que os realizou e se necessário, face à especificidade do trabalho, recorre-se a outros colegas e ou especialistas⁽³³⁹⁾); se determinam os locais de trabalho (de campo); se prevê a monitorização e supervisão (havendo se necessário e possível a rotatividade de auditores, evitando, assim, o risco de auto-revisão e garantindo a qualidade do trabalho); bem como se determinam as datas em que devem ser entregues os relatórios (intercalares e o final). Estamos, novamente, perante os limites de competência e de responsabilidade (de atuação).

Será também nesta fase que surgirão o maior número de limitações de âmbito, tais como indicações despropositadas relativas a prazos ou excessivamente curtos para consulta ou realização de exames de auditoria, impossibilidade de acesso a informações, observação de utilização de contabilidade criativa ou serviços não contabilizados, entre outras; constituindo verdadeiras limitações de conhecimento da entidade, da compreensão dos seus sistemas de informação e de controlo interno.

³³⁷ Adaptando as *ISA* 200 e 320, o risco de auditoria é o perigo de o auditor expressar uma opinião não apropriada, quando os documentos recolhidos estejam materialmente distorcidos. O risco de auditoria deve-se aos riscos de distorção material (os documentos recolhidos estavam materialmente distorcidos antes da auditoria; subdividindo-se este risco em: inerente – susceptibilidade de que uma asserção possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados –; e de controlo – perigo de uma distorção, que possa ocorrer numa asserção e seja material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida atempadamente pelo controlo interno da entidade) e do risco de deteção (perigo de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos). Segundo Costa (2014:223), podemos entender que o risco é a medida de credibilidade de uma auditoria.

³³⁸ Ajustando a *ISA* 320, a materialidade é a medida de precisão ou natureza de um erro (incluindo uma omissão) da informação (considerada individual ou agregadamente) que, à luz das circunstâncias envolventes, torna provável que o julgamento de uma pessoa interessada e confiante em tal informação, teria sido influenciado ou teria afetado a sua decisão como consequência de tal erro(s). Pode ser entendida quer em termos quantitativos (quantias) quer em qualitativos (natureza). Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível do risco de auditoria, pelo que quanto maior for o nível de materialidade menor será o risco de auditoria e vice versa.

³³⁹ Designados por perito do auditor. O § 6 da *ISA* 620, define perito do auditor como «[u]m indivíduo ou organização com competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria, cujo trabalho nessa área é usado pelo auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Um perito do auditor pode ser interno (que seja sócio ou pertença ao pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, da firma do auditor ou de uma firma da rede) ou externo.» A *ISA* refere ainda no § A1 que «[a]s competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria podem incluir (...) matérias como: (...) [a] interpretação de contratos, leis ou regulamentos. (...)» Esta, concretamente, pode ser evitada se a equipa de auditoria for pluridisciplinar e tiver um licenciado em Direito.

As limitações inerentes, segundo os § 13 e 14 da DR/A 410, «[i]ncluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções [...] [.] conluio [...], o facto da maioria dos controlos tender a dirigir-se a transacções de rotina, e não a transacções fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair. [...]»

Na fase de conclusão da auditoria podem surgir também limitações que chamaremos de responsabilidade, será o caso da “Declaração do Órgão de Gestão”⁽³⁴⁰⁾ (em vários casos de Auditoria Interna no Setor Público, o equivalente ao exercício do princípio do contraditório, na medida em que o auditor obtém declarações escritas de dirigentes ou responsáveis pelos assuntos visados), destinada a confirmar certos aspetos ou a suportar provas de auditoria⁽³⁴¹⁾; temporais, como por exemplo os acontecimentos subsequentes⁽³⁴²⁾ (os que ocorrem entre a data dos documentos recolhidos pelo auditor e a data do relatório final, e os factos de que toma conhecimento após a data deste)⁽³⁴³⁾; e de opinião.

No relatório final⁽³⁴⁴⁾ de uma auditoria interna, o auditor pode expressar diversos tipos de opinião (recomendações)⁽³⁴⁵⁾ tendo em consideração: a inexistência de situações que levem à modificação do relatório⁽³⁴⁶⁾; a existência de situações modificativas do relatório de auditoria mas que não afetam a opinião⁽³⁴⁷⁾; e a existência de situações modificativas do relatório de auditoria e que afetam a opinião. Nesta última situação, simplificamos, esquematicamente, as suas variantes na Figura 4.1.

³⁴⁰ Prevista na DR/A 580 e na ISA 580. Intitulada muitas vezes por, no original em inglês, *representation letter*.

³⁴¹ A declaração deverá ser tão próxima quanto possível, mas nunca posterior, à data do relatório final dos auditores.

³⁴² Recorde-se que, à semelhança do que temos vindo a fazer, estamos a proceder a devidas adaptações da alínea e) do § 5, da ISA 560, para a Auditoria Interna, que não se cinge somente à análise de demonstrações financeiras.

³⁴³ Aqueles poderão ser devido às seguintes situações: acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor; factos descobertos após a data do relatório mas anteriores à elaboração dos documentos recolhidos pela auditoria; e factos descobertos após a recolha dos documentos para a auditoria terem sido produzidos.

³⁴⁴ O TC (1999:121) diz que «[o] relatório de auditoria traduz a forma como foi desenvolvido o trabalho e exprime uma opinião sobre os resultados a que [o auditor] chegou. (...) A opinião (...) deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objectivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões. (...)».

³⁴⁵ Baseamo-nos, com as devidas adaptações, na DR/A 700 e na ISA 700.

³⁴⁶ Gerando uma opinião sem reservas ou também designada opinião limpa (cf. § 23 da ISA 700).

³⁴⁷ Criando uma opinião sem reservas mas com ênfases. Estas destinam-se a destacar no relatório as situações que afetam as matérias visadas pela auditoria, mas que não afetam a opinião do auditor porque o respetivo tratamento e divulgação anteriores merecem a sua concordância. Podem ser geradas por incertezas fundamentais que ponham em dúvida a continuidade da entidade; derrogações excepcionais de normativos destinados a assegurar a imagem verdadeira e apropriada da organização; alterações de políticas que, afetando a comparabilidade, se destinam a assegurar a imagem verdadeira e apropriada; inexistência de procedimentos quando obrigatórios; outras situações consideradas necessárias para a uma melhor compreensão do relatório.

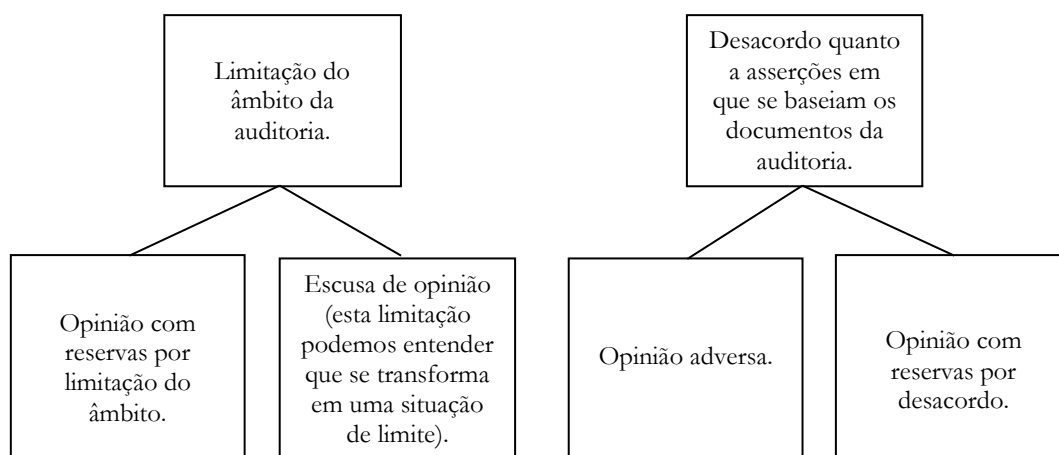


Figura 4.1 Situações modificativas do relatório de auditoria e que afetam a opinião.
Fonte: Adaptado de Costa (2014:750).

Costa (2014:753) sintetiza que podem existir 3 tipos de situações modificativas do relatório de auditoria: incertezas fundamentais⁽³⁴⁸⁾, limitações de âmbito⁽³⁴⁹⁾ e desacordos⁽³⁵⁰⁾.

Estas situações poderão gerar uma: opinião sem reserva(s), mas com ênfase(s) (já referida), que em casos extremos em que hajam diversas incertezas, cujo efeito conjunto afete de forma significativa os documentos de auditoria, o auditor possa considerar apropriado emitir uma escusa de opinião; opinião com reserva(s)⁽³⁵¹⁾ (por limitação do âmbito⁽³⁵²⁾ ou por desacordo⁽³⁵³⁾, podendo estas serem cumulativas); opinião com ênfase(s) e com reserva(s) (por

³⁴⁸ Exemplificando com situações que ponham em causa a continuidade da empresa, como o desfecho de um litígio importante.

³⁴⁹ Pode ser imposta pela própria entidade auditada, como por exemplo o impedimento do auditor aplicar procedimentos. Quando essa limitação seja relevante, o auditor poderá não aceitar o trabalho (limite de responsabilidade), a menos que seja obrigado por lei (limitação de competência). Ou pode ser imposta pelas circunstâncias, ou surgir quando, no entendimento do auditor, a documentação de suporte da auditoria seja inadequada, ou ocorrer ainda quando o auditor se vê inibido de aplicar procedimentos que considere indispensáveis e que não possam ser substituídos por procedimentos alternativos.

³⁵⁰ As situações de desacordo podem resultar de omissões, erros, ou de discordância com o órgão de gestão quanto a referenciais.

³⁵¹ Também considerada como uma opinião qualificada (cf. § 22 da ISA 700).

³⁵² Quando no entender do auditor, são situações cujos efeitos podem vir a ter uma importância significativa dada a informação proporcionada pelos documentos recolhidos pela auditoria. Nestas situações, o auditor expressa uma opinião com reservas relativas aos eventuais ajustamentos que se poderiam revelar necessários caso não existissem tais limitações.

³⁵³ Quando os documentos recolhidos pela auditoria, apresentam, na sua forma ou conteúdo, distorções materiais. Será o caso da derrogação de normativos ou a alteração de políticas que não merecem o aval do auditor ou não se encontrem adequadamente divulgadas e justificadas.

limitação do âmbito, por desacordo, por limitação do âmbito e reserva(s) por desacordo); escusa de opinião⁽³⁵⁴⁾; e opinião adversa⁽³⁵⁵⁾.

Por fim, temos ainda a situação de declaração de impossibilidade de emissão de relatório, quando o auditor se depara com significativa insuficiência, ocultação ou inexistência de matéria de apreciação. Entendemos que se trata de um limite de opinião.

Esboçados estes seis limites à Auditoria (legalidade, responsabilidade, competência, deontológicos, temporais, e de opinião), que não têm suporte na literatura científica, tentámos validá-los empiricamente. Assim, no âmbito das perguntas que fizemos às “*Four Big Five*”, colocámos a seguinte questão: «[n]a sua opinião e tendo por base a sua experiência profissional, que limites entende existirem no trabalho dos auditores internos?»⁽³⁵⁶⁾

Metade dos inquiridos respondeu haver uma inibição normal em manter a independência total durante a execução da tarefa, por causa da proximidade aos auditados (colegas e chefias que, «quanto “maior peso institucional” tiverem, pior será»), apontando-se mesmo como o maior limite o chamado *management override of controls*⁽³⁵⁷⁾. Como solução para estas situações sensíveis, mais complexas e pontuais, não de carácter corrente, apontaram recorrer-se a serviços externos (em *outsourcing*⁽³⁵⁸⁾), para a realização da auditoria interna.

Em consequência, mostram-se como limites ao trabalho do auditor interno, a gestão de outros conflitos éticos: acesso à informação privilegiada e as regras de confidencialidade.

A outra metade dos inquiridos respondeu não existirem limites, acrescentando que o auditor não deve ser visto como que se de um polícia se tratasse, mas sim como uma 3ª linha de defesa segundo o Modelo das Três Linhas de Defesa (precedida da 1ª linha: gestão operacional e 2ª linha: funções de gestão de riscos e conformidade).

Eventualmente, por não termos direcionado a nossa pergunta, tipificando os limites que esboçámos (defendemos), ou talvez por os mesmos serem tidos como uma verdade de *La Palice*, não foi apontado nenhum desses limites à exceção dos éticos (deontológicos).

³⁵⁴ Quando os eventuais efeitos das limitações do âmbito sejam tão significativos ou profundos que o auditor não tem possibilidade de obter provas de auditoria que sejam apropriadas e suficientes e, por inerência, não está em condições de ter uma opinião sobre os documentos recolhidos no decurso da auditoria no seu todo. Entendemos tratar-se de um limite de opinião.

³⁵⁵ Quando os efeitos do desacordo são tão profundos, significativos e afetam de tal modo os documentos recolhidos pela auditoria, que induzem em erros os seus destinatários.

³⁵⁶ Cf. apêndice G e J.

³⁵⁷ Tradução livre no autor: gestão acima do controlo.

³⁵⁸ Tradução livre no autor: em subcontratação.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes de mais, esclarecemos que criámos um capítulo intitulado considerações finais, por não entendermos o nosso estudo como terminado (ou assim queremos), mas sim um trabalho científico que, pela sua natureza, não deve ser definitivo.

Crê-se que não é um fim em si mesmo, pelo que as conclusões, limitações e sugestões (análise prospetiva e pistas de desenvolvimento futuro), serão, necessariamente, circunscritas ao tempo em que as apresentamos. Esta investigação não conseguirá projetar todas as questões possíveis num futuro próximo, porém, tentámos, acima de tudo, compreender e esboçar o estado de arte atual.

Neste estudo fizemos uma revisão da literatura científica; efetuámos uma abordagem analítica aos membros do IPAI e da OROC, dissecando o seu enquadramento legal, valências e competências; indagámos, numa escala geográfica nacional, o número e tipo de cursos com a denominação de “Auditoria” existentes no Ensino Superior e, numa microescala, o tipo de alunos que procuram o mestrado de Auditoria do ISCAL; inquirimos e entrevistámos quatro das cinco maiores SROC (empresas de Auditoria); analisámos a implementação do *Whistleblowing* em Portugal e traçámos um ensaio sobre os limites da Auditoria Interna.

Tentámos amadurecer o trabalho, isto é, distanciar-nos do mesmo e apreender a sua completitude, tarefa feita com o apoio e revisão do nosso orientador de mestrado.

5.1 – CONCLUSÃO

Chegados a esta secção, iremos tecer conclusões, desde o enquadramento histórico e teórico da Auditoria Interna, passando pelo perfil do auditor e pelas Linhas de Ética (*Whistleblowing*), até aos limites da Auditoria Interna (ou seja, cada palavra-chave do nosso resumo refletiu os capítulos que desenvolvemos), com o intuito de saber se existem limites à Auditoria Interna.

Ao longo da investigação não descurámos o nosso espírito crítico e analítico, quer na revisão da literatura científica, quer na observação empírica dos estudos que efetuámos.

Numa era em que, cada vez mais, tudo se sabe, quem detém informação continua a ser privilegiado e quem a souber manusear ainda mais. O acesso à informação é um aspeto essencial no trabalho de qualquer profissional (tal como de um auditor interno ou investigador), pois sem ela o seu labor não dará resultados.

A tarefa do auditor interno inicia-se com a recolha de documentação (de informação), incide sobre a mesma (a que não estiver documentada não tem evidências de que foi auditada) e finda com a elaboração e aprovação de um relatório (informação documentada). Fizemos, *mutatis mutandis*, o mesmo nesta dissertação, referenciando sistematicamente as fontes e utilizando algumas técnicas de recolha de informação: bibliográfica e empírica, através da análise de base de dados (IPAI, OROC, DGES, DGEEC e CNPD) e inquisitiva (inquérito por entrevista às “*Four Big Five*”).

Limitar a nossa saciedade pelo saber, foi porventura tão ou mais árduo do que encontrarmos bibliografia para este estudo. Ainda assim, tentámos restringir as nossas observações a um dos tipos de Auditoria (a Interna) que tem ganho, exponencialmente, importância nos últimos anos, em que os auditores de ouvidores passaram a ser ouvidos quase como consultores recomendadores, sobretudo após o surgimento do *IIA* e, entre nós, do IPAI.

A Auditoria Interna deve ser entendida como uma atividade independente que acrescenta valor às operações de uma determinada organização, auxiliando-a proativamente na monitorização e realização dos seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática (regrada e planeada) e sistémica (multidisciplinar).

Como forma de credibilizar as atividades desenvolvidas, melhorar a *performance* dos recursos financeiros, humanos e materiais, bem como a gestão de riscos e o controlo interno, a Auditoria Interna deve posicionar-se, organicamente, ao mais alto nível e assumir um papel preponderante (muitas vezes de conselheira privilegiada por pertencer “ao terreno”).

O trabalho do auditor interno deve ser realizado com o apoio de todos, uma vez que é de todos e para todos. Daí ser fulcral o seu entrosamento com os colegas de forma ativa (participativa) e vice-versa.

Exigindo a sociedade, cada vez mais, o controlo e garantia de qualidade de serviços em áreas tão diferentes (sendo que na maioria das vezes a melhoria de procedimentos está na sua essência e não, apenas, num almejar numérico ou quantitativo) novos horizontes, que não meramente financeiros, se abrem a estes profissionais.

Não existe, formalmente, um perfil de auditor interno em termos habilitacionais, quer para se ser membro do IPAI, em bom rigor associado, quer para se ser membro da OROC (atualmente para se ser ROC não se impõe para a admissão qualquer restrição quanto à formação de origem, alargando assim parâmetros, e consciente ou inconscientemente, abrindo caminho para a afirmação de uma Ordem de todo e qualquer tipo de auditor), mas exige-se um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor, tornando-se nesta

perspetiva mais exigente, ainda que a tendência, pela análise da teoria aos números e vice-versa, às “*Four Big Five*”, continue a ser a circunscrição (primazia) por ciências económico-financeiras.

Todavia, chegámos à conclusão que é possível ser-se auditor interno não sendo licenciado naquelas áreas, até pelas especificidades que são cada vez mais atribuídas aos auditores internos (conforme descrito pela literatura científica). Não obstante, remetendo-se trabalhos pontuais a outros especialistas (peritos do auditor), tais como advogados ou engenheiros.

Observando a oferta formativa, percebemos que tem crescido a procura pelos cursos de Auditoria, dos quais o do ISCAL (pioneiro numa denominação genérica) tem revelado sempre consistência no interesse que despoleta.

Não há um perfil de auditor interno previamente definido, apesar dos 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 integridade, independência e competência) e o interesse pela área de auditoria (do qual se destaca a especial procura pela certificação CIA) para se ter a qualidade de membro do IPAI.

Contudo, além dos conhecimentos em várias áreas do saber do seu *core business* e a capacidade técnica analítica (incluindo a linguística), o auditor interno deve revelar um conjunto de aptidões e características comportamentais. Deve estar ciente das suas responsabilidades e, desse modo, adotar um carácter digno, transparente, sempre com o pressuposto de uma cultura organizacional de rigor, apoio e entreajuda, movida por elevados padrões escrupulosos de pro-atividade, proficiência, cuidado e urbanidade profissional, na busca de uma constante aprendizagem e aperfeiçoamento (na vanguarda do conhecimento, preferencialmente multidisciplinar, ainda que se reconheça que espírito crítico e “olho clínico” não têm formação específica), de modo a garantir e aprimorar a qualidade dos seus serviços. São estas características que reforçam a sustentabilidade da profissão e garantem uma segurança razoável nestes profissionais.

No entanto, por não existir sequer uma definição de tais características (o que também pode ser uma limitação para o desempenho da atividade para além do facto de o auditor interno não ter conhecimento(s) de determinada(s) matéria(s) ou as suas valências se revelarem insuficientes), não podemos entender que o perfil do auditor, no que respeita à formação académica, seja um limite, em si, para a Auditoria Interna.

Quando fizemos o enquadramento dos ROC, os únicos que têm uma ordem profissional que legalmente procura intitulá-los de auditores, ainda que o “legislador nacional” (AR e Governo

em oposição aos regulamentos internos emanados pela OROC, tais como o CEOROC), nunca tenha designado a OROC como Ordem dos Auditores (apesar de acreditarmos que será uma questão de algum tempo), o que será demasiado redutor para a profissão de auditor (mais vasta) num todo, se as suas funções forem exclusivamente financeiras; percebemos, por diversas manifestações estatutárias, a grande importância e influência do Direito na formação e trabalho dos auditores (em geral).

Vimos, também, que a profissão de ROC está muito marcada pela necessidade de independência e por uma forte supervisão, sujeita a grandes controlos de qualidade, pairando atualmente 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.

Demos conta que o CEOROC não respeita as normas de legística ou, se preferirmos, 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.

Merece, pois, melhor trato jurídico e mais acuidade linguística, com menor utilização de estrangeirismos quando existe(m) expressão(ões) mais apropriadas a nível nacional. 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) e a classificação de auditor é demasiado vasta para se restringir apenas aos atuais ROC.

Verificámos que, após diversos descalabros financeiros, os EUA através da *SOX* (ato normativo americano, isto é, oriundo de um ordenamento jurídico consuetudinário, por isso menos positivado do que por exemplo o europeu continental, no qual se inclui o português), ao implementar alargadamente o *Whistleblowing*, estabeleceu um marco histórico no que respeita às empresas americanas e por arrastamento às europeias (quer estivessem ou não cotadas nas suas bolsas de valores).

A estratégia de combate à corrupção, fraude e irregularidades, passou a ser a procura de uma cultura que fomenta condutas eticamente aceitáveis por parte dos trabalhadores (incluindo os auditores internos) e favoreça atitudes responsáveis e transparentes.

Com o objetivo de assegurar a fiabilidade e a credibilidade da informação financeira, protegendo os *stakeholders*, o *Whistleblowing* traduz-se na criação de condições para a denúncia de comportamentos irregulares capazes de afetar, seriamente, a atividade das organizações.

Neste contexto, este mecanismo (muitas vezes, também, apenas e só sinónimo de decisão ética de ação, isto é, de denunciar) pode dar um contributo importante para a adoção de uma conduta profissional eficiente (preventiva) e para um eficaz controlo interno (reativa).

Nesse sentido, a CNPD deliberou Linhas de Ética, de modo a que seja possível, dando sustento legal (complementando os institutos gerais do direito de trabalho na salvaguarda ao denunciante de represálias do empregador), ao uso subsidiário de um dispositivo adequado de reporte de irregularidades, protegendo a privacidade dos seus intervenientes (denunciado, denunciante e responsável pela recolha, tratamento e conservação dos dados pessoais que, em última análise, é de todos os intervenientes, o mais interessado neste mecanismo).

Se noutros países o *whistleblower* pode ser qualquer indivíduo (trabalhador ou não da organização) que denuncie situações irregulares, podendo optar por fazê-lo interna ou externamente, a nível nacional o *Whistleblowing* apresenta limites específicos (de âmbito objetivo, subjetivo, procedimental, de autonomia da vontade e de entidade responsável pela apreciação de denúncias) que o auditor interno, como possível responsável pelo tratamento das denúncias (caso não haja uma entidade incumbida pela averiguação das denúncias como, por exemplo, um Comité de Auditoria ou empresa externa de auditoria) deve respeitar.

É possível que o auditor interno seja *whistleblower*, mas não é desejável por significar que algo na estrutura não está correto ou algo grave carece de ser denunciado. Neste caso a denúncia externa deve ser admissível apesar de indesejável.

Só numa situação de obrigação legal se compreenderá que o auditor interno possa ser denunciante (*whistleblower*) ainda que possa ser, em simultâneo, responsável pela apreciação das denúncias. É premente que o perfil do auditor interno se coadune com uma postura eticamente irrepreensível. A Auditoria Interna e o *Whistleblowing* estão interligados na medida em que ambos visam a melhor *performance* da entidade.

Pela investigação efetuada junto das “*Four Big Five*”, ficámos a saber que o *Whistleblowing* não é visto como condicionador (um limite) da atuação dos auditores internos, pelo contrário, pode constituir uma mais-valia.

Nestes termos, a formação académica e o *Whistleblowing* seriam, quando muito, limitações de competência e não limites à Auditoria Interna.

Recorrendo a uma linguagem comum a outros tipos de Auditoria, demonstrando a sua unicidade não apenas terminológica, esboçámos alguns limites para a Auditoria Interna, porém só os éticos e deontológicos foram validados por metade da nossa amostra empírica. Recorde-

se que tivemos o cuidado de colocar uma pergunta aberta às “*Four Big Five*”, de modo a que não fosse sugestiva e potencialmente enviesada a resposta.

Ora, para este ensaio de limites destacados de limitações, tínhamos de nos basear em literatura científica ou na análise empírica. Pelo que, nesta condição, não podemos afirmar, “sem prova não auditamos”, a existência dos mesmos. De igual modo, não podemos insistir que as limitações em geral, e não de uma auditoria em particular (sendo provavelmente a maior de todas o erro não detetado ou a fraude bem perpetrada), são limites à Auditoria Interna, bem como as limitações (circunstanciais) são, apenas, as situações condicionantes para a realização da Auditoria Interna em contraposição aos limites (estruturais) que a inibem de todo.

Assim, sem suporte de terceiros (na literatura científica e na investigação empírica), apenas podemos concluir que os limites traçados são apenas ensaios (tentativa de os conceber).

Não obstante, para os auditores inquiridos o auditor pode ir até onde os limites éticos, com destaque para a independência, o permitirem. Nesse sentido, o título da nossa dissertação pode ser afirmativo em vez de interrogativo. Haverá pelo menos limites éticos, porque nem tudo o que é possível é desejável!

5.2 – LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO

Além das limitações que fomos encetando ao longo da dissertação, como encadeamento lógico e sobretudo a propósito da componente prática, temos ainda a referir que balizar a nossa criatividade intelectual num tempo e espaço limitado (por páginas)⁽³⁵⁹⁾, não foi fácil⁽³⁶⁰⁾.

Gostaríamos, por exemplo, de ter analisado mais diplomas legais nacionais, tais como os que fomos excluindo da dissertação que traçámos e de ter dissecado as regras internacionais referentes à Auditoria Interna que, infelizmente, não têm valor jurídico (cf. art. 8.º da CRP).

O tempo revelou-se um recurso muito escasso face a diversos desafios profissionais e pessoais. Ainda assim, com a ânsia de saciar a nossa curiosidade pelo conhecimento, mas cientes do limite temporal, circunscrevemos o nosso estudo ao que inicialmente nos

³⁵⁹ Ainda que como referem Ferro e António (2010:6), «[o] texto principal da dissertação [...] dev[a] conter entre 80 a 100 páginas, salvo casos excepcionais e justificados [...]».

³⁶⁰ Citando José de Almada Negreiros, em frases lidas vezes sem conta na estação do metropolitano de Lisboa, Saldanha II (linha vermelha), no trajeto ISCAL-casa, «[e]ntrei numa livraria. Pus-me a contar os livros que há para ler e os anos que terei de vida. Não chegam, não duro nem para metade da livraria. Deve certamente haver outras maneiras de se salvar uma pessoa, senão estou perdido».

propusemos⁽³⁶¹⁾, sob pena de perda de reflexão lógica e mera compilação de tudo o que fosse possível correlacionar (uma infinidade de assuntos), mas infelizmente não desejável. Como tal, encurtámos o estudo, suprimindo capítulos dos nossos trabalhos preparatórios.

Num mundo académico (e científico), cada vez mais complexo (densificando-se conhecimentos e trabalhos escritos, sem que com isso se esgote finitamente a sapiência), cedo deparamos com alguém que teve um pensamento semelhante⁽³⁶²⁾. Foi o que aconteceu aquando da revisão da literatura científica, com a dissertação de mestrado de Barbosa (2012) sobre «O mecanismo de *Whistleblowing* nas Organizações: o caso das Empresas cotadas na Euronext Lisboa».

Mantendo resilientemente um espírito crítico (ceticismo académico que nos assiste)⁽³⁶³⁾, do qual não nos privámos ao longo deste trabalho, com o devido e merecido respeito pelos pares, da pouca bibliografia nacional, em geral, constatámos que a mesma padece de alguma antiguidade e pouca variedade (mormente ao redor da Fraude ou da Auditoria Financeira), daí que ficássemos “reféns” de Costa (2014), que tem um discurso coerente e atual.

Considerando que o tema da dissertação não é controvertido na literatura científica (nacional, e ao que conseguimos apurar, internacional)⁽³⁶⁴⁾, o que por um lado nos agrada por esta investigação ser pioneira e, tendo em conta que não tivemos respostas em número e plenitude (privando, em alguns casos, a sua mensurabilidade e exatidão)⁽³⁶⁵⁾ que pretendíamos por parte do IPAI, da OROC e das empresas de Auditoria, surgiram dificuldades em dar forma e substância à componente prática e experimental da dissertação, tendo a secção 2.3 sido redesenhada algumas vezes.

Assim, as conclusões a que chegámos (ensaio experimental sobre a possibilidade de haver limites na Auditoria Interna) aplicam-se, apenas, a essa pequena amostra, não se podendo

³⁶¹ Fizemos uma pequena alteração ao título inicial, retirando a frase “Linhas de Ética”, porque entre pares nos apercebemos que raramente se associa ao *Whistleblowing*, talvez por desconhecimento da designação atribuída pela CNPD ou pelo uso mais corrente da palavra inglesa; e adicionámos a frase “Perfil do Auditor”, por ser a designação do maior capítulo da dissertação.

³⁶² O problema imediato que se coloca é saber a tempestividade ou a precedência do registo e, ou, publicação da ideia. Mais uma vez a informação documentada (prova) mostra-se como relevante nos mais diversos domínios da vida.

³⁶³ Cf. previsto nas alíneas c) e d) do aludido art. 15.º do DL n.º 74/2006, de 24 de março, em vigor com as devidas alterações, supra referidas no nosso capítulo introdutório. É este sentido que também apreendemos quando Ferro e António (2010:10), reiterando a alínea ii) do n.º 2 do art. 13.º do Regulamento de Cursos de Pós-graduação e dos cursos de 2.º ciclo (mestrado) do ISCAL (em vigor, com as alterações aprovadas em Reunião do Conselho Técnico-Científico, de 21 de novembro de 2012 e subsequentes), dizem que «[o] enquadramento teórico deverá exibir o resultado da leitura crítica da literatura [...]».

³⁶⁴ Não encontramos nada sobre *internal audit limits*.

³⁶⁵ A título de exemplo, quantos auditores internos tinham e, quantitativamente, que formações detém.

extrapolar informações estruturantes. Reforçado, também, pelo facto de que as empresas de menor dimensão que são a fatia maior do tecido empresarial português, não fizeram parte do estudo empírico.

Também é do conhecimento geral, que o julgamento profissional dos entrevistados apresenta, senão uma limitação, uma subjetividade inibidora de grandes generalizações.

Ressalvamos, igualmente, que a dificuldade sentida em escolhermos o tema e título da nossa dissertação ficou patente no desenvolvimento dos capítulos referentes ao perfil do auditor e nas Linhas de Ética (*Whistleblowing*). Ambos de carácter teórico-prático, evidenciam a importância do Direito na Auditoria, um tema e título que ponderámos. Porém queríamos ir mais além, testando os nossos limites e os da Auditoria Interna.

Desconhecemos, ainda, a existência de um EOROC comentado ou anotado, o qual poderia ter auxiliado a hermenêutica do mesmo.

5.3 – ANÁLISE PROSPETIVA E DESENVOLVIMENTOS FUTUROS

Nesta última secção, esboçaremos alguns cenários hipotéticos, possíveis perspectivas de análise e desafios futuros, tentando, projetar o desenvolvimento de temas relacionados com o nosso.

De modo a não tornarmos extensa a dissertação, não obstante os esforços em investigações bibliográficas, abdicámos de dois capítulos inicialmente previstos.

Um, intitulado de “Ensaio sobre os Primados da Auditoria Interna” em que pretendíamos advogar, ou não, o acesso à informação como postulado norteador da atuação do auditor, no qual a informação documentada poderá ser entendida como o princípio, meio e fim da Auditoria. Por princípio, pressuporíamos que se deveria entender o acesso à informação *ipsis verbis* (os primeiros contactos do auditor com o auditado); como meio, a análise da informação documentada (segundo a máxima “sem prova não se audita”); e como fim, a emissão de um relatório final (produção por parte do auditor de uma informação – documento qualificado, vulgo, opinião que, no nosso entender, se deve chamar parecer).

Se tivéssemos que designar um nome para este trabalho, chamar-lhe-íamos: “A informação (documentação) qualificada (classificada) como princípio, meio e fim da auditoria.” Pensamos que já é tempo de não se descurar a Teoria da Auditoria e ensaiar, com maior vigor, um caminho de qualificação científica para a Auditoria, entendida como prática sistemática geradora de conhecimentos empíricos e teóricos.

O outro capítulo que gostaríamos de ter desenvolvido seria um breve “Direito Comparado”, relativo às Linhas de Ética (*Whistleblowing*), isto é, saber o que tem sido feito (como é implementado e aceite) noutros ordenamentos jurídicos, tais como Espanha, Alemanha, França, Reino Unido, Brasil ou, com maior profundidade, os EUA⁽³⁶⁶⁾. Seria interessante conceberem-se estas ideias embrionárias numa dissertação de mestrado ou, talvez, numa tese de doutoramento.

A nossa dissertação poderia ter tido outros títulos, que por si só, são exemplos de sugestões: “Perspetivas jurídicas sobre: a Auditoria Interna; o perfil (jurídico) dos auditores; as Linhas de Ética⁽³⁶⁷⁾; Limites da Auditoria⁽³⁶⁸⁾; Primados em Auditoria”. “Um auditor licenciado em Direito”⁽³⁶⁹⁾. “O lado Direito da Auditoria”. “O lado Direito do *Whistleblowing*”. “Ceticismo jurídico em Auditoria”. “Os limites do *Whistleblowing*”. “Os limites do Auditor Forense”. Ou “Os limites de atuação da Auditoria Forense, tendo em conta o *Whistleblowing*”.

Desejamos que, num futuro próximo, uma associação ou ordem profissional nacional elabore, em jeito de linhas de orientações genéricas, aplicadas a diferentes áreas (o que não será tarefa fácil, tendo em conta as várias idiosincrasias em que a Auditoria Interna possa estar inserida), um “Manual de Auditoria Interna”, e não uma mera compilação de documentos de trabalho, tópicos ou fluxogramas, como se pode encontrar numa simples pesquisa num *browser* de *internet*⁽³⁷⁰⁾. Ou, ainda, um “Manual de Auditoria Não Financeira”; “Manual do Auditor para Não Auditores” (abordando a *exception gap*) ou um “Elucidário de Auditoria”.

Pensamos, como explanámos na secção 2.1, que se deve reestruturar o CEOROC, pelo menos, em conformidade com as regras de legística. Sentimos que já é tempo de surgir na literatura científica (ou doutrina), alguém que elabore anotações ou comentários ao EOROC, e, pela mesma ordem de raciocínio, ao RGPD⁽³⁷¹⁾.

Será curioso reanalisar o estado de arte do presente estudo (de desenvolver e atualizar os seus capítulos; analisar mais diplomas legais; corrigir eventuais gralhas ou alterações entretanto ocorridas), após aplicação plena do RGPD, à luz dos seus novos ditames e refletir

³⁶⁶ Nas nossas pesquisas encontramos alguns estudos transfronteiriços por exemplo da *Accountancy Europe*, que divulgou um sobre a implementação da legislação europeia de Auditoria Europeia, que pode ser visto, conjuntamente, com o *website* (<http://www.8cld.eu>) criado pelo Grupo de Contacto Europeu (um agrupamento informal das seis maiores redes de auditoria da UE).

³⁶⁷ Acrescentando o Direito Comparado.

³⁶⁸ Auditoria em geral.

³⁶⁹ Ou em outra área.

³⁷⁰ Tradução livre do autor: navegar na *internet* (vide parte final da nota de rodapé 17). Motor de busca.

³⁷¹ À semelhança do que acontece com os Estatutos da OCC, anotados por Nunes (2016).

especificamente sobre possíveis alterações à Deliberação da CNPD relativa às Linhas de Ética (incluindo as consequentes do acórdão “*Safe Harbor*”, verificando-se a quantidade de pedidos e, ou, autorizações concedidas, bem como as revistas), nomeadamente se se limita a atuação dos auditores internos, por exemplo, se a organização dispuser de um Comité de Auditoria ou subcontratar uma empresa como responsável pela apreciação do *Whistleblowing*.

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.

Num futuro, que se prevê próximo, teremos mais cursos de “Auditoria”, num 1º ou 3º ciclo de estudos de Ensino Superior; pelo que seria também interessante avaliar essa dinâmica.

Entendemos que deve ser feito um estudo a relacionar o *Whistleblowing* com a Auditoria Forense, aquela que, como Costa (2014:124) sintetiza, «[...] pretende detectar possíveis fraudes [...] confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado e divulgado nas demonstrações financeiras mas tentado, sobretudo, detectar o que não está evidenciado nestes documentos e que devia estar. É pois um verdadeiro trabalho de investigação ou de peritagem altamente especializado [...]».

Seria desejável que no futuro houvesse uma DR/A a abordar o *Whistleblowing* na sua relação com os auditores, pelo que um estudo que o proponha, seria interessante.

O mesmo poderá dizer-se se forem feitos inquéritos às entidades autorizadas pela CNPD a efetuarem a gestão de comunicações internas de atos financeiros irregulares, concretamente, para saber se foi acionado e detetado algo através do *Whistleblowing*. Se entendem que é um mecanismo eficaz, vantajoso, pouco dispendioso; se essas empresas teriam incorporado algum sistema de recompensa à semelhança do que vai acontecendo nos EUA; quais as disposições anti-retaliações, que consequências preveem para os denunciados e, ou, para os denunciantes de má-fé.

Almejávamos ver alargado o estudo que fizemos, relativamente ao perfil do auditor, a mais empresas de Auditoria. E, com o mesmo objetivo, inquirir o IEFP e empresas de Recursos Humanos, a fim de obtermos informações, por especialistas, sobre o recrutamento de auditores internos.

Agora que o ISCAL acaba de completar 10 anos de mestrado em Auditoria, seria interessante fazer um estudo evolutivo sobre o interesse pela Auditoria a nível de oferta no ensino superior, dando continuidade ao que Costa (2014:148) iniciou, e analisar que alunos (e

profissionais) têm manifestado interesse pelo mestrado, e deles traçar um potencial perfil (projetando públicos alvos). Poder-se-á, igualmente, alargar esse estudo a outras instituições do Ensino Superior que lecionam cursos de licenciatura e, ou, mestrado em Auditoria.

Dever-se-ia ponderar ainda se se deve saber quais os temas de dissertação que os alunos defenderam, de modo a observar o interesse concreto pelos diversos tipos de Auditoria. Porém, também se deveriam ponderar custos e benefícios, tendo em conta que será uma tarefa difícil, pelo tempo que demorará a definir o tipo de Auditoria tratada, e a probabilidade dos temas serem transversais a diversos tipos.

Não tivemos tempo de verificar se o nível de oferta de ensino tem uma maior tendência para um tipo específico de Auditoria, tal como a Financeira e Privada, em prol da Interna e Pública. Gostaríamos de acompanhar a evolução da Auditoria da Qualidade e ponderar até que ponto faria sentido haver na estrutura de um curso de mestrado, com uma nomenclatura genérica de Auditoria, a unidade curricular de Auditoria da Qualidade, desmitificando as áreas de atuação, esclarecendo melhor o papel destes auditores, e abrindo novos horizontes tanto de procura (de profissionais) como de oferta (de saídas profissionais) no universo académico.

Poderia ser feito um levantamento, através de regulamentos ou estatutos dos Serviços Centrais ou de Presidência (ou equivalentes) das Universidades e Politécnicos Nacionais para se quantificar quantos têm gabinetes (ou equivalente) de Auditoria, e que funções lhes são acometidas, pelo menos públicas, para termos uma ideia percentual de quantos serviços e, ou, gabinetes de Auditoria Interna existem, e que importância se lhes dá no Ensino Superior, complementando e alargando-se o projeto de Saraiva (2010), aquando da sua obtenção do grau de mestre em Finanças Empresariais. Talvez seja uma tarefa demasiado hercúlea alargar essa análise a outros Ministérios, mas aqui fica a sugestão.

Seria interessante acompanhar o desenvolvimento da relação do Direito com a Auditoria (ou vice-versa). Há quem entenda que devam ser um só departamento. Veja-se, a título de exemplo, o Instituto Português do Desporto e Juventude, Instituto Público que, recentemente, publicou no DR, 2.^a série, n.º 119, de 22 de junho de 2017, o aviso n.º 6906/2017, relativo à abertura de Procedimento Concursal Comum para a ocupação, em regime de Contrato de Trabalho em Funções Públicas por Tempo Indeterminado, de um

posto de trabalho do seu Mapa de Pessoal, previsto e não ocupado na carreira e categoria de Técnico Superior para o Departamento Jurídico e de Auditoria⁽³⁷²⁾.

E, ainda, acompanhar o desenvolvimento da atuação e relação da CMVM (como supervisora da Auditoria; que futuras recomendações fará a propósito do *Whistleblowing*?) com a OROC (que poderia efetuar um estudo sobre a possibilidade de se reestruturar em colégios e, ou, especialidades e ter um(a) denominado(a) de Auditoria Interna, começando assim a dar maior sustento à sua pretensão de ser a “Ordem dos Auditores”); e a evolução dos requisitos de admissão como membro do IPAI e da OROC.

Convém ressaltar que, mesmo que ocorram os acontecimentos que previmos, segundo os cenários que antecipamos, estes estarão necessariamente limitados a desenvolvimentos futuros. Nesse sentido, não podíamos deixar de querer (re)formular, teoricamente, e testar, empiricamente, se existem, noutras perspetivas, (mais) limites à Auditoria Interna.

Por fim, seria desejável a maturação da investigação e a exploração de alguns pormenores que prosperámos (ou que nem concebemos agora) mas, na esteira de Marcelino (2013:7), seja «[...] levado em conta que a Ciência também é tributária dos que, embora errando alguma coisa tentaram ou fizeram».

³⁷² No ponto 6.2 do aviso ficamos a saber que as atividades a exercer são, concretamente, «[...] consultivas, de estudo, planeamento, avaliação e aplicação de métodos e processos de natureza técnica e científica que visem fundamentar e preparar a decisão, incumbindo genericamente: elaborar pareceres de suporte jurídico transversal no âmbito das atribuições da unidade orgânica, designadamente, interpretação e aplicação de legislação; avaliação de projetos de diplomas; acompanhamento e intervenção em processos judiciais e de contraordenações; intervenção em ações de fiscalização e de inquérito. Elaboração de pareceres jurídicos; participação como membro de júri em procedimentos concursais; apreciação e preparação de projetos de diplomas; [...] [r]ealização de processos [...] disciplinares; [...] colaboração em ações de formação solicitadas por outros organismos». Por sua vez, no seu ponto 7, é indicada como habilitação académica exigida a licenciatura em Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BANCO de Portugal (s.d). [Em linha]. [Consult. 13 set. 2016]. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/comunicado/revogacao-da-autorizacao-do-bpp-sa>.
- BANISAR, David – *Whistleblowing: International Standards and Developments* [Em linha]. (2006). [Consult. 25 set. 2016]. Disponível em: http://www.corruption.unam.mx/documentos/investigaciones/banisar_paper.pdf.
- BARBOSA, Carmencita – *Mecanismo de Whistleblowing nas organizações: o caso das empresas cotadas na Euro Next Lisboa*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa. 2012. Dissertação de Mestrado.
- BARREIRO, Manuel Marques – Prefácio técnico – em *Técnicas de Amostragem em Auditoria* – de CEREJEIRA, Leonardo, IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna – Areal Editores, Lda., 1997, p. 5, Depósito legal 117.263/97.
- BERRY, Benisa - Organizational Culture: A Framework and Strategies for Facilitating Employee Whistleblowing. *In Employee Responsibilities and Rights Journal*. 2004. ISSN 0892-7545 p. 1.
- CÂMARA, Paulo, *Manual de Direito dos Valores Mobiliários*, 2ª Ed. Almedina, 2011, ISBN: 978-972-40-4640-2, pp.543-567.
- CARRIGY, Celina – *Denúncia de Irregularidades no Seio das Empresas (Corporate Wistleblowing)* [Em linha]. (2005) [Consult. 27 abr. 2016] Disponível em: <http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/7c55e782cd6743fbb2320e72021a6335CelinaCarrigy.pdf>.
- COLAÇO, Luísa; ARAÚJO, Maria da Luz – *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. ISBN: 978-972-556-499-8.
- COMISSÃO das Comunidades Europeias – *Memorando sobre Aprendizagem ao Longo da Vida*, Bruxelas, 30.10.2000 SEC (2000). [Em linha]. [Consult. 27 abr. 2017]. Disponível em: <https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000033001-000034000/000033814.pdf>.
- COMISSÃO do Mercado de Valores Mobiliários [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2017]. Disponível em: http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/EstudosEWorkingPapers/Pages/20061023_inq6_3_3.13.aspx.
- COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *10 Medidas para preparar a aplicação do Regulamento Europeu de Protecção de Dados*. [Em linha]. [Consult. 27 jun. 2017]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/rgpd/10_Medidas_para_preparar_RGPD_CNPD.pdf.
- COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Plano de atividades CNPD 2016*. Lisboa. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2017]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/Docs_news/PLANO_ACTIVIDADES_2016.pdf.
- COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Plano de atividades CNPD 2017*. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 Mai. 2017]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/cnpd/planos/PLANO_ACTIVIDADES_2017.pdf.

- COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Relatório de actividades da Comissão Nacional de Protecção de Dados 2009*. Lisboa. CNPD [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2017]. Disponível em: <https://www.cnpd.pt/bin/relatorios/anos/relat2009.pdf>.
- COSTA, A. Carvalho; TORRES, Maria do Rosário – *Controlo e Avaliação da Gestão Pública*, Rei dos Livros, 1996, ISBN 978-989-98477-0-5.
- COSTA, Carlos Baptista – *Auditoria Financeira*. 10ª Ed. Lisboa: Reis dos Livros, 2014. ISBN: 978-989-8305-64-0.
- DEPARTAMENTO Central de Investigação Penal, do Ministério Público (s.d.), [Em linha]. [Consult. 13 set. 2016], Disponível em: <https://simp.pgr.pt/dciap/denuncias/index2.php>.
- DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa. [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2017]. Disponível em: <https://www.priberam.pt>.
- DIREÇÃO-GERAL de Ensino Superior (s.d.). [Em linha]. [Consult. 27 jun. 2017]. Disponível em: https://www.dges.gov.pt/pt/pesquisa_cursos_instituicoes.
- DIREÇÃO-GERAL de Estatísticas da Educação e Ciência (s.d.). [Em linha]. [Consult. 27 jun. 2017]. Disponível em: <http://www.dgeec.mec.pt/np4/dgeec/>.
- FERNANDES, Raul – *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. [Em linha]. [Consult. 20 jun. 2017]. Disponível em <http://www.ipai.pt/gca/?id=58> IPAI. Agosto de 2009.
- FERRAZ, Carlos – Uma curiosidade: Se não fosse a auditoria a América não seria América. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revista de Revisores E Auditores*. N.º 66 (julho a setembro de 2014) 10-15.
- FERRO, Maria João, ANTÓNIO, Sofia Delgado – *Manual para a elaboração de dissertações*, (Set. 2010). [Consult. 25 jun. 2017]. Disponível em: http://www.iscal.ipl.pt/images/iscal/PDF/manual_dissertaes_set20101.pdf.
- FIGUEIREDO, Óscar (Tradução livre da comunicação feita pelo Membro do Conselho Diretivo Óscar Figueiredo na Conferência FCM – IEKA em 4 de novembro de 2013)– Os valores inseparáveis da profissão: Ética e Qualidade da Auditoria, *in Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revista de Revisores E Auditores*. N.º 63 (outubro a dezembro de 2013) p. 9.
- FRANCO, José Eduardo; MOURÃO, José Augusto; GOMES, Ana Cristina da Costa (dir.) – *Dicionário Histórico das Ordens e Instituições Afins em Portugal*. Ano de edição: 2010; ISBN: 978-989-616-369-3.
- GLOSSÁRIO *de termos comuns das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*. Revisão aprovada na I Assembleia-Geral das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, Luanda, Novembro de 2002. In Tribunal de Contas. [Em linha]. [Consult. 28 abr. 2014]. Disponível em http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/glossario/glossario_cplp.pdf.
- INFOPÉDIA Dicionário Porto Editora [Em linha], (2003-2017). [Consult. 3 jul. 2017]. Disponível em <https://www.infopedia.pt>.
- INSTITUTO Português de Auditores Internos. [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2017]. Disponível em: <http://www.ipai.pt/faq/faq.php?id=44>.
- INSTITUTE of Internal Auditors [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2017]. Disponível em: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.

- INSTITUTE of Internal Auditors [Em linha]. [Consult. 27 mai. 2017]. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-us/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>.
- INTER-ACTIVE Terminology for Europe (s.d.) [Consult. 15 jan. 2017]. Disponível em <http://iate.europa.eu/FindTermsByLilId.do?lilId=2201493&langId=pt>.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – *Code of ethics*. [Em linha]. [Consult. 28 mai. 2017]. Disponível *in* <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>.
- JESUS, José Rodrigues de – Em foco. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores E Auditores*. N.º 49 (julho a setembro de 2009) 3-5.
- JUBB, Peter B. – Auditors as Whistleblowers. *In International Journal of Auditing*. 2000. ISSN 51090-6738. 4 pp. 153-167.
- JUBB, Peter B. – Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. *In Journal of Business Ethics*. 1999. Pp 77-94.
- KRANACHER, Mary-Jo – *The Devil Is in the Details* [Em linha]. 2006. [Consult. 26 fev. 2012]. Disponível em <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/706/essentials/p80.htm>.
- LATIMER, Paul; BROWN, J. – *Whistleblower Laws: International Best Practice*. [Em linha]. (2008). [Consult. 20 fev. 2017]. Disponível em <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2008/40.pdf>.
- LAVENA, Cecilia Florencia – Whistle-Blowing: Individual and Organizational Determinants of the Decision to Report Wrongdoing in the Federal Government. *In The American Review of Public Administration*. 2014. Pp. 1-24.
- LOPES, Joaquim de Seabra – O artigo 35.º da Constituição: da génese à atualidade e ao futuro previsível. *Forum de Protecção de Dados*. N.º 2, Editor Comissão Nacional de Protecção de Dados, janeiro de 2016. ISSN 2183-5977 p. 42.
- MAGALHÃES, António – Editorial. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revista de Revisores E Auditores*. N.º 54 (julho a setembro de 2011) p. 1.
- MALHEIROS, José Vítor – Um mundo de coisas a esconder, *in FORUM de Protecção de Dados*. N.º 1, Editor Comissão Nacional de Protecção de Dados, julho 2015. ISSN 2183-5977 pp. 10-16.
- MARCELINO, Américo, *Acidentes de Viação e Responsabilidade Civil*, 12ª Ed., 2013, Livraria Petrony, ISBN 9789726852124.
- MARQUES, José Filipe Madeira – *Auditoria e Gestão*, Editorial Presença, 1997, ISBN 972-23-2151-X.
- MOELLER, Robert R., *Brink's Modern Internal Auditing – A Common Body of Knowledge* – John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 7ª Ed., 2009, New Jersey.
- MONTEIRO, António Gonçalves – Editorial. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores E Auditores*. N.º 55 (julho a setembro de 2009) 1.
- NOVO Grande Dicionário Língua Portuguesa; Vários; Editora: Texto; Ano: 2008; 1ª Edição; ISBN 9789724734750.
- NUNES, Marco Vieira – *Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados – Anotado*. 2ª edição. Vida económica, 2016. ISBN 978-989-768-293-3.
- OBSERVATÓRIO sobre Crises e Alternativas (s.d.) [Em linha]. [Consult. 13 set. 2016]. Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/observatorios/crisalt/cronologia.php>.

- ORDEM dos Revisores Oficiais de Contas, *website* – <http://www.oroc.pt>.
- PARK, Heungsik; BLENKINSOPP, John; OKTEM, Kemal M.; OMURGONULSEN, Ugur - *Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K.* Journal of Business Ethics. ISSN 10551-007-9603-1. 82 (2008) 929-939.
- PERRY, James L. – “Whistleblowing, Organizational Performance, and Organizational Control”. In *Ethics and Public Administration with a forewords*, Editor H. George Frederickson; 1993 pp. 73-99. Armonk, NY: M.E. Sharpe.
- PIRES, Ana Isabel Marinho. *Impacto da Lei Sarbanes Oxley no Sistema de Controlo Interno das Empresas Cotadas nos EUA – O caso Português*. Lisboa: Universidade Aberta e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa. 2008. Dissertação de Mestrado.
- REGUEIRA, Diogo – *A Função de Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana: Estudo de Caso*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa. 2015. Dissertação de Mestrado.
- REIS, Henriques e RODRIGUES, Jorge, *Controlo de gestão: Ao encontro da eficiência*, Escola Editora, 2011, ISBN 978-972-592-320-7.
- REVISTA da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Em foco – *Revisores E Auditores*. N.º 75 (outubro a dezembro de 2016) p. 5.
- REVISTA da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Em foco – *Revisores E Auditores*. N.º 76 (janeiro a março de 2017) p. 6.
- RODRIGUES, José Azevedo, – Editorial. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores E Auditores*. N.º 63 (outubro a dezembro de 2013) p. 1.
- RODRIGUES, José Azevedo, – Editorial. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores E Auditores*. N.º 64 (janeiro a março de 2014) p. 1.
- RODRIGUES, José Azevedo, – Editorial. *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Revisores E Auditores*. N.º 75 (outubro a dezembro de 2016) p. 1.
- ROQUE, Pedro – *Auditor Forense – Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal*. [Em linha]. (s.d) [Consult. 27 abr. 2016] Disponível em: <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/128.pdf>.
- SARAIVA, Elsa Cristina de Sá Martins – *A Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior – o Caso do Ensino Público Politécnico*. Viseu: Instituto Politécnico de Viseu – Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu. Novembro de 2010. Dissertação de Mestrado.
- SARMENTO, Manuela – *Metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. ISBN 978-989-640-143-6.
- SCHMIDT, Matthias (s.d.) “Whistle Blowing” Regulation and Accounting Standards Enforcement in Germany and Europe – an Economic Perspective, cit.
- SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, – *Combate à corrupção deve passar pela delação? Jornal de Negócios*. (abr. 2010). [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2017]. Disponível em: http://www.mlghts.pt/xms/files/Comunicacao/Imprensa/2010/o_papel_da_delacao_n_o_combate_a_corrupcao.pdf.
- SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público – *JNEG - “Bufos”? Nem para o combate à corrupção servem*. (2010) [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2017]. Disponível em: <http://www.smmp.pt/?p=8088>.

- SMITH, Rodney – The Role of Whistle-Blowing in Governing Wel: Evidence From the Australian Public Sector. In *The American Review of Public Administration*. 2010. Pp. 704-721.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de; e MATOS, André Salgado de Matos – Direito Administrativo Geral – Tomo III, Dom Quixote, Reimpressão da 2ª edição, julho de 2010, ISBN: 978-972-20-3879-9.
- THE FREE DICTIONARY by Farlex – (s.d.) [Em linha] [Consult. 15 Jul. 2016]. Disponível em: <http://www.thefreedictionary.com/whistle-blowing>.
- TRIBUNAL de Contas, *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (1999) [Em linha] [Consult. 15 jul. 2016]. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>.
- VINTEN, Gerald – Whistleblowing: the UK experience. Part 1. In *Management Decision* Vol. 41. 2003. Pp. 935-943.

DOCUMENTOS NORMATIVOS⁽³⁷³⁾

- Anúncio n.º 360/2013, *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 221, de 14 de novembro de 2013.
- Aviso n.º 1665/2000 (2.ª série) - AP., publicado no *Diário da República*, II série, 10 de março de 2000.
- Aviso n.º 11660/2009, publicado no *Diário da República*, 2ª série, n.º 125, de 1 de julho de 2009.
- Aviso n.º 6906/2017, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 119, de 22 de junho de 2017.
- Carta Ética da Administração Pública, publicada no Boletim dos Registo e do Notariado, de 7 de julho de 2002.
- Código de Ética e Deontologia Profissional, publicado no *Diário da República*, III série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987.
- Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC, publicado no *Diário da República*, II série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001.
- Comunicação da Comissão – concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, de 10 de fevereiro de 2004.
- Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro.
- Decreto de 13 de abril de 1911.
- Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966 (e as suas sucessivas alterações) – diploma legal que aprovou o Código Civil.
- Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969.
- Decreto-Lei n.º 648/70, de 28 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.
- Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de abril.

³⁷³ Enumerado alfabeticamente pelo tipo de norma e cronologicamente.

Decreto-Lei n.º 135/78, de 9 de junho.

Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro (e as suas sucessivas alterações) – diploma legal que aprovou o Código das Sociedades Comerciais.

Decreto-Lei n.º 46/89, de 15 de fevereiro; alterado pelo Decreto-Lei n.º 163/99, de 13 de maio; pelo Decreto-Lei n.º 317/99, de 11 de agosto; pelo Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de novembro; e pela Lei n.º 21/2010, de 23 de agosto.

Decreto-Lei n.º 289/91, de 10 de agosto.

Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março (e as suas sucessivas alterações sendo a última alteração feita pela Lei n.º 8/2017, de 3 de março) – diploma legal que aprovou o Código Penal.

Decreto-Lei n.º 131/96, de 13 de agosto.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de novembro; alterado pelo Decreto-Lei n.º 184/2001, de 21 de junho.

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro; retificado pela Declaração de Retificação n.º 4-A/2000, de 31 de janeiro; alterado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro; alterado pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de agosto. Revogado pelo Regulamento n.º 551/2011, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011.

Decreto-Lei n.º 74/2006, de 24 de março, alterado pelo Decreto-Lei n.º 107/2008, de 25 de junho, pelo Decreto-Lei n.º 230/2009, de 14 de setembro, pelo Decreto-Lei n.º 115/2013, de 7 de agosto e pelo Decreto-Lei n.º 63/2016, de 13 de setembro, que o republicou.

Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de fevereiro.

Decreto-Lei n.º 369/2007, de 5 de novembro.

Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho.

Decreto-Lei n.º 4/2015 de 7 de janeiro – diploma legal que aprovou o Código do Procedimento Administrativo.

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro.

Deliberação n.º 765/2009, da CNPD, aprovada em 21 de setembro.

Despacho n.º 2267/2011, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 21, de 31 de janeiro.

Despacho Normativo n.º 20/2009, de 13 de maio, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 98, de 21 de maio.

Diretiva 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de julho.

Diretiva 83/349/CE, do Conselho, de 13 de junho.

Diretiva 84/253/CEE, do Conselho, de 10 de abril.

Diretiva 89/48/CEE do Conselho, de 21 de dezembro.

Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro.

Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio.

Diretiva 2008/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de março.

Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho.

Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril.

Diretiva (UE) 2016/680, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril.

Diretiva (UE) 2016/681, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril.

Directriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno.

Directriz de Revisão/Auditoria 580 – Declaração do Órgão de Gestão.

Directriz de Revisão/Auditoria 700 – Relatório de Revisão/Auditoria.

Directriz de Revisão/Auditoria 910 – Exames Simplificados.

International Standard on Auditing 200 (Clarificada) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

International Standard on Auditing 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.

International Standard on Auditing 240 (Clarificada) – As Responsabilidade do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

International Standard on Auditing 300 (Clarificada) – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

International Standard on Auditing 315 (Clarificada) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente.

International Standard on Auditing 320 (Clarificada) – Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria.

International Standard on Auditing 500 (Clarificada) – Prova de Auditoria.

International Standard on Auditing 530 (Clarificada) – Amostragem de Auditoria.

International Standard on Auditing 560 (Clarificada) – Acontecimentos Subsequentes.

International Standard on Auditing 580 (Clarificada) – Declarações Escritas.

International Standard on Auditing 610 – Usar o Trabalho de Auditores Internos.

International Standard on Auditing 620 – Usar o Trabalho de um Perito do Auditor.

International Standard on Auditing 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras.

International Standard on Auditing 705 – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.

International Standard on Auditing 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente.

Lei n.º 47/86, de 15 de outubro; alterada pela Lei n.º 2/1990, de 20 de janeiro; Lei n.º 23/92, de 20 de agosto; Lei n.º 33-A/96, de 26 de agosto; Lei n.º 60/98, de 27 de agosto; Retificação n.º 20/98, de 2 de novembro; Lei n.º 42/2005, de 29 agosto; Lei n.º

67/2007, de 31 de dezembro; Lei n.º 52/2008, de 28 de agosto; Lei n.º 37/2009, de 20 de julho; Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro e Lei n.º 9/2011, de 12 de abril.

Lei n.º 13/93, de 3 de maio.

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro; Retificação n.º 1/99, de 16 de janeiro, Lei n.º 1/2001, de 4 de janeiro; Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro; Retificação n.º 5/2005, de 14 de fevereiro, Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto; Retificação n.º 72/2006, de 6 de outubro; Lei n.º 35/2007, de 13 de agosto; Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril; Lei n.º 61/2011, de 7 de dezembro; Lei n.º 2/2012, de 2 de janeiro; Lei n.º 20/2015, de 9 de março; e Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Retificação n.º 22/98, de 28 de novembro e pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto.

Lei n.º 93/99, de 14 de julho, alterada pela Lei n.º 29/2008, de 4 de julho, e pela Lei n.º 42/2010, de 3 de setembro.

Lei n.º 125/99, de 20 de agosto.

Lei n.º 1/2001, de 4 de janeiro.

Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro, alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, posteriormente, alterada pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril.

Lei n.º 36/2008, de 4 de agosto.

Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

Lei n.º 35/2014, de 20 junho de 2014, alterada pela Retificação n.º 37-A/2014, de 19 de agosto, pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, pela Lei n.º 84/2015, de 7 de agosto, pela Lei n.º 18/2016, de 20 de junho e pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.

Lei n.º 8/2017, de 3 de março.

Lei Constitucional n.º 1/82, de 30 de setembro.

Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho.

Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de julho.

Parecer n.º 1/2006, do Grupo de Proteção de Dados do Artigo 29º, adoptado em 1 fevereiro de 2006 – [Em linha]. [Consult. 13 set. 2016]. Disponível em: http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2006/wp117_pt.pdf.

Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas de 2017 (segundo as Recomendações n.º 1/2009, 1/2010 e 3/2015 do Conselho de Prevenção da Corrupção).

Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro.

Portaria n.º 359/2013, de 13 de dezembro.

Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho.

Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho.

Recomendação n.º 2001/256/CE, de 15 de novembro de 2000.

Recomendação da Comissão das Comunidades Europeias, de 15 de fevereiro de 2005.

Recomendação n.º 2008/362/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio de 2008.

Recomendação n.º 1/2009, do Conselho de Prevenção da Corrupção.

Recomendação n.º 1/2010 do Conselho de Prevenção da Corrupção.

Recomendação n.º 3/2015 do Conselho de Prevenção da Corrupção.

Recomendação 10-A, de novembro de 2005, da CMVM.

Regulamento n.º 91/2010, de 27 de janeiro de 2010.

Regulamento do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria n.º 654/2010, de 30 de julho.

Regulamento da Estrutura Orgânica dos Serviços da Presidência do Instituto Politécnico de Lisboa, publicado em anexo ao Anúncio n.º 13259/2012, do *Diário da República*, 2.ª série, n.º 137, de 17 de julho de 2012, alterado pelo Anúncio n.º 360/2013, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 221, de 14 de novembro de 2013.

Regulamento de Cursos de Pós-Graduação e dos Cursos de 2º ciclo (mestrado), do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, de 8 de abril de 2014.

Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Regulamento n.º 785/2015, publicado no *Diário da República*, 2ª série, n.º 223, de 13 de novembro de 2015.

Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril de 2016.

Resolução do Conselho de Ministro n.º 198/2008, publicado no *Diário da República*, 1ª série, n.º 251, de 30 de dezembro de 2008.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro de 2010.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 8/2011, publicado no *Diário da República*, 1ª série, n.º 17, de 25 de janeiro, de 2011.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 90-B/2015, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 219, de 9 de novembro de 2015.

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, de 26 de outubro de 2012.

APÊNDICES

Apêndice A – Pedido de recolha de dados ao IPAI.

Lisboa, 20 de maio de 2015

Exma. Senhora,
Presidente do Instituto Português de Auditoria Interna
Dr.^a Fátima Geada

Estou a desenvolver a minha dissertação de mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), subordinada ao tema *Os limites da Auditoria Interna – Linhas de Ética (Whistleblowing)*, sob orientação do Mestre António da Trindade Nunes, Professor Especialista do ISCAL.

Pretendo identificar e traçar um perfil dos atuais auditores internos (membros do IPAI).

Para o efeito, solicito o acesso aos dados dos membros individuais do IPAI, concretamente:

1. o número de membros por:
 - a) género;
 - b) idade;
2. a sua formação académica,
 - a) se por ventura têm mais do que uma licenciatura e/ou
 - b) são titulares de outro grau superior, mormente, mestrado ou doutoramento;
3. o local (sede) da sua atividade.

Com a caracterização dos membros do IPAI, aspiro (in)firmar a inexistência de limites à Auditoria Interna, no que respeita ao perfil profissional dos auditores internos.

Todas as informações recolhidas serão tratadas de forma confidencial, destinando-se exclusivamente para a dissertação.

Cordialmente

Email: *patrick..*
Telefone: ...

Apêndice B – Princípios éticos.

<p>OROC (cf. CEOROC)</p>	<p>IPAI/IIA (cf. Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna/<i>Framework</i>)</p>	<p>INTOSAI (cf. ISSAI 30)</p>	<p>IFAC (cf. Código de Ética do IFAC)</p>	<p>OCC (cf. Código de Ética da OCC)</p>
<ul style="list-style-type: none"> – Integridade; – Objetividade; – Competência e zelo profissional; – Confidencialidade; – Comportamento profissional. 	<ul style="list-style-type: none"> – Integridade; – Objetividade; – Competência; – Confidencialidade. 	<ul style="list-style-type: none"> – Integridade; – Independência e objetividade; – Competência; – Comportamento profissional; – Confidencialidade e transparência. 	<ul style="list-style-type: none"> – Integridade; – Objetividade; – Competência e diligência profissional; – Independência – Confidencialidade; – Comportamento profissional. 	<ul style="list-style-type: none"> – Integridade; – Idoneidade; – Independência; – Responsabilidade; – Competência; – Confidencialidade; – Equidade; – Lealdade.

Fonte: Elaboração própria.

Apêndice C – Cursos com a palavra “Auditoria”.

Nome da Instituição de Ensino Superior	Tipo de Estabelecimento	Tipo de Ensino	NUT II	Licenciatura			Mestrado		
				Nome	Semestres	Numerus Clausus	Nome	Semestres	Numerus Clausus
Instituto Politécnico de Coimbra - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra	Politécnico	Público	Centro	Contabilidade e Auditoria	6	85	Auditoria Empresarial e Pública	4	40
Instituto Politécnico de Lisboa - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa	Politécnico	Público	LVT				Auditoria	4	30
Instituto Politécnico de Portalegre - Escola Superior Agrária de Elvas	Politécnico	Público	Alentejo				Planeamento, Auditoria e Fiscalização de Espaços Verdes	4	NS
Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Gestão de Tomar	Politécnico	Público	LVT				Auditoria e Finanças	4	20
Instituto Politécnico de Viseu – Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Lamego	Politécnico	Público	Centro	Contabilidade e Auditoria	6	25			
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Gestão	Politécnico	Público	Norte				Auditoria	3	30
Instituto Politécnico do Porto - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto	Politécnico	Público	Norte				Auditoria	4	90
Atlântica - Escola Universitária de Ciências Empresariais, Saúde, Tecnologias e Engenharia	Universidade	Privado	LVT	Contabilidade e Auditoria	3	30			
Instituto Superior Miguel Torga*	Universidade	Privado	Centro	Contabilidade e Auditoria	6	50			
Universidade Católica Portuguesa - Faculdade de Economia e Gestão	Universidade	Privado	Norte				Auditoria e Fiscalidade	3	30
Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias	Universidade	Privado	LVT	Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria	6	90			
Nº total	11			5			7		

* De acordo como os estatutos da Instituição, constantes no Aviso n.º 1665/2000 (2.ª série) - AP., publicado Apêndice n.º 35, II série, n.º 59, de 10 de Março de 2000, é uma escola de ensino superior universitário particular não integrada. **Fonte:** DGES. Elaboração própria.

Apêndice D – Cursos com a palavra “Auditoria” por NUT II.

NUT II	Licenciatura	Mestrado	Total
Algarve	0	0	0
Alentejo	0	1	1
LVT	2	2	4
Centro	3	1	4
Norte	0	3	3
RAA	0	0	0
RAM	0	0	0
Total	5	7	12

Fonte: DGES. Elaboração própria.

Apêndice E – Alunos inscritos no Mestrado em Auditoria no ISCAL.

Ano Letivo	Inscritos						Diplomados (Mestrado - 2º Ciclo)						Diplomados (Diploma de Especialização)					
	Total de Alunos		Aluno		Aluna		Total de Alunos		Aluno		Aluna		Total de Alunos		Aluno		Aluna	
	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.	Nacional	Estrang.
2007/2008	26	2	20															
2008/2009	40	5	46															
2009/2010	24	2	35	2	2	1	1											
2010/2011	21	2	30	2	2	12	4			8								
2011/2012	26	3	46	2	2								3					
2012/2013	34	1	65	3	3	6	4			2								
2013/2014	33		56			6	1			5			1	1				
2014/2015	34		59	2														
2015/2016																		

Fonte: DGEEC. Elaboração própria.

Apêndice F – Pedido de recolha de dados às SROC.

Exmo(a). Senhor(a) ...

Estou a desenvolver a minha dissertação de mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), subordinada ao tema *Os limites da Auditoria Interna – Linhas de Ética (Whistleblowing)*; tendo por objetivo primordial, traçar o perfil dos auditores internos em empresas de auditoria em Portugal e a relação que existe daqueles com o *Whistleblowing*.

Para o efeito solicito a colaboração de V/Exa. para a marcação de uma entrevista, preferencialmente depois das 17h, de modo a obter repostas às questões que ora anexo (vide guião de entrevista), tendo como referencial temporal, dados posteriores a 21 de setembro de 2009, data da Deliberação n.º 765/2009, da Comissão Nacional de Protecção de Dados (que versa sobre Princípios Aplicáveis aos Tratamentos de Dados Pessoais com a finalidade de Comunicação Interna de Actos de Gestão Financeira Irregular – Linhas de Ética, vulgo *Whistleblowing*).

Em alternativa, na impossibilidade de agendamento, agradeço o preenchimento do guião de entrevista, que em média demorará menos de 5 minutos, e o seu reenvio (para o *e-mail* patrick...).

Todas as informações destinam-se, exclusivamente, à elaboração da dissertação, sendo garantida a total confidencialidade das informações obtidas.

Antecipadamente agradecemos a sua colaboração,

Patrick Simões (Mestrando – contacto telefónico ...)

Mestre António da Trindade Nunes (Professor Especialista - Orientador)

Apêndice G – Guião de inquérito por entrevista.

GUIÃO DE
INQUÉRITO POR ENTREVISTA

GRUPO I – SERVIÇOS

1. Qual o cargo e a função que desempenha na empresa? R: _____.
2. Distinguem os auditores internos dos restantes colaboradores que trabalham com auditoria?
R: Sim ___ ; Não ___ ; Não sabe/Não responde (NS/NR) ___.

Se a resposta for não ou NS/NR, avançar para a pergunta n.º 4.

3. Dispõem, internamente, de alguma área ou estrutura de trabalho dedicada à auditoria interna (por exemplo um departamento, divisão ou gabinete)?
R: Sim ___ ; Não ___ ; NS/NR ___.
4. Já recorreram ou atualmente recorrem ao *outsourcing* para prestação de serviços de auditoria interna na vossa empresa?
R: Sim ___ ; Não ___ ; NS/NR ___.

Caso as respostas às perguntas n.º 2 e 4 sejam não ou NS/NR, avançar para a pergunta n.º 13.

5. Prestam serviços de auditoria interna a outras empresas?
R: Sim ___ ; Não ___ ; NS/NR ___.

GRUPO II – PERFIL DO AUDITOR INTERNO

Em termos gerais, englobando, se for o caso, auditores internos da empresa e os que prestam serviços de auditoria interna a clientes:

6. Quantos auditores internos têm do sexo:

- Feminino? R: ____;
- Masculino? R: ____;
- NS/NR ____.

7. Quantos auditores internos têm nas seguintes faixas etárias:

- a) ≤ 24 anos? R: ____;
- b) 25 a 34 anos? R: ____;
- c) 35 a 44 anos? R: ____;
- d) 45 a 54 anos? R: ____;
- e) ≥ 55 anos? R: ____.

8. Qual(is) a(s) habilitação(ões) – grau académico e áreas de formação – que os seus auditores internos possuem? R:_____.

9. Algum dos seus auditores internos tem uma ou mais certificações ministradas pelo Instituto Português de Auditores Internos, tais como *Certified Internal Auditor* (CIA), *Certification in Control Self-Assessment* (CCSA), *Certified Government Auditing Professional* (CGAP), *Certified Financial Services Auditor* (CFSA), *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA) e *Qualification in Internal Audit Leadership* (QUIAL)? R:_____.

10. Indique algumas características pessoais que entendem como mais relevantes para a profissão de auditoria interna. R:_____.

11. Em termos percentuais (totalizando no cômputo das opções 100%), que relevância tem a experiência profissional dos seus auditores internos, nomeadamente:

- a) Na área de auditoria? R: ____ %;
- b) Em áreas tidas por conexas (ex. contabilidade e economia)? R: ____ %;
- c) Noutras áreas? R: ____ %;
- d) Sem qualquer experiência profissional? R: ____ %.

12. No âmbito do recrutamento e perfazendo 100%, por norma, tendem a seleccionar auditores internos com quantos anos de experiência na área de auditoria interna:
- a) Com menos de 5 anos de experiência? R: ____ %;
 - b) Entre 5 a 10 anos de experiência? R: ____ %;
 - c) Com mais de 10 anos de experiência? R: ____ %.

GRUPO III – *WHISTLEBLOWING*

13. Dispõem de algum sistema que se traduza na criação de condições para denúncia de comportamentos fraudulentos ou irregulares, capazes de afetar seriamente a sua atividade (*Whistleblowing*)?

R: Sim ____ ; Não ____ ; NS/NR ____.

Se respondeu não ou NS/NR à pergunta anterior passar para a última pergunta.

14. A quem é cometida a análise e a gestão do *Whistleblowing*? R:_____.
15. Verificam uma melhoria na gestão dos recursos da vossa(s) empresa(s) (ou empresas clientes) com a implementação do *Whistleblowing*? Justifique. R:_____.
16. Consideram que os *whistleblowers* (denunciante) podem, em alguma medida, condicionar a atuação dos auditores internos no combate à fraude e às irregularidades? Justifique. R:_____.
17. Na sua opinião e tendo por base a sua experiência profissional, que limites entende existirem no trabalho dos auditores internos? R:_____.

Obrigado pela sua colaboração e disponibilidade.

Apêndice H – Algumas respostas ao guião de inquérito por entrevista – Grupo I.

GRUPO I – SERVIÇOS								
	Pergunta nº 2		Pergunta nº 3		Pergunta nº 4		Pergunta nº 5	
	Distinguem os auditores internos dos restantes colaboradores que trabalham com auditoria?		Dispõem, internamente, de alguma área ou estrutura de trabalho dedicada à auditoria interna (por exemplo um departamento, divisão ou gabinete)?		Já recorreram ou atualmente recorrem ao outsourcing para prestação de serviços de auditoria interna na vossa empresa?		Prestam serviços de auditoria interna a outras empresas?	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Entidade A	1		1			1	1	
Entidade B	1		1			1	1	
Entidade C		1	1			1	1	
Entidade D	1		1			1	1	
Total quantitativo	3	1	4	0	0	4	4	0
Total percentual	75%	25%	100%	0%	0%	100%	100%	0%

Fonte: "Four big five". Elaboração própria.

Apêndice I – Algumas respostas ao guião de inquérito por entrevista – Grupo II.

GRUPO II – PERFIL DO AUDITOR INTERNO															
	Pergunta nº 6		Pergunta nº 7			Pergunta nº 9		Pergunta nº 11				Pergunta nº 12			
	Quantos auditores internos têm do sexo:		Quantos auditores internos têm nas seguintes faixas etárias:			Algum dos seus auditores internos tem uma ou mais certificações ministradas pelo Instituto Português de Auditores Internos, tais como CIA, CCSA, CGAP, CFSa, CRMA e QUILA?		Em termos percentuais (totalizando no cômputo das opções 100%), que relevância tem a experiência profissional dos seus auditores internos, nomeadamente:				No âmbito do recrutamento e perfazendo 100%, por norma, tendem a selecionar auditores internos com quantos anos de experiência na área de auditoria interna:			
	Auditor	Auditora	18-24	25-34	35-65	Sim	Não	a) Na área de auditoria?	b) Em áreas tidas por conexas (ex. contabilidade e economia)?	c) Noutras áreas?	d) Sem qualquer experiência profissional?	a) Com menos de 5 anos de experiência?	b) Entre 5 a 10 anos de experiência?	c) Com mais de 10 anos de experiência?	
Entidade A	1	0			1		1	50%	30%	20%	0%	0%	0%	0%	
Entidade B	1	3		2	2		4	50%	40%	10%	0%	80%	20%	0%	
Entidade C	3	4	2	3	2		6	20%	50%	30%	0%	90%	10%	0%	
Entidade D	0	0	0	0	0			40%	20%	40%	0%	70%	30%	0%	
Total quantitativo	5	7	2	5	5		6	6	160	140	100	0	240	60	0
Total percentual	42%	58%	16,66%	41,67%	41,67%		50%	50%	40%	35%	25%	0%	80%	20%	0%

Fonte: "Four big five". Elaboração própria.

Apêndice K – Lista de SROC selecionadas para o estudo.

Recorrendo à lista de registo público de SROC da OROC [Em linha] (08/09/2016). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em <http://www.oro.pt/fotos/editor2/Inscricao/2016/srocs08092016.pdf>, estabeleceram-se dois critérios de seleção, que permitiram delimitar a dimensão da amostra, isto é, 23 empresas a serem inquiridas, num universo de 224 (10 % do total); a saber:

1. Local da sede (de modo a permitir a realização de entrevistas em Lisboa);
2. Um número mínimo de 5 sócios (ainda que algum não seja sócio não ROC), que presumiremos, com um assumido moderado grau de erro, serem empresas de maior dimensão.

N.º	Nome	Website	N.º de sócios ⁽³⁷⁴⁾
1	Amável Calhau, Ribeiro da Cunha & Associados, SROC	http://acrc-sroc.pt/	6
2	RSM & Associados, SROC, Lda.	http://www.rsmi.pt/	6
3	BDO & Associados, SROC, Lda.	http://www.bdo.pt	8
4	Deloitte & Associados, SROC, SA.	http://www.deloitte.pt	34
5	Mazars & Associados, SROC, SA.	http://www.mazars.pt	7
6	Maia, Mesquita & Associados, SROC	http://www.mma-sroc.pt	5
7	Kreston & Associados, SROC, Lda.	http://www.kreston.pt/	5
8	ABC – Azevedo Rodrigues, Batalha, Costa & Associados, SROC, Lda.	http://www.abc-sroc.pt/	6
9	Auren Auditores & Associados, SROC, SA.	http://www.auren.com/pt-PT	7
10	RCA - Rosa, Correia & Associados, SROC, SA.	http://www.rca.ac	5
11	DFK & Associados, SROC, Lda.	http://www.dfk.pt/	6
12	PKF & Associados, SROC, Lda.	http://www.pkf.pt	6
13	Moore Stephens & Associados, SROC, SA.	http://www.moorestephen s.pt	7
14	Ernst & Young Audit & Associados, SROC, SA.	http://www.ey.com/pt/en	12
15	Tocha, Chaves & Associados, SROC, Lda.	http://www.tcasroc.com	5
16	PriceWaterHouseCoopers & Associados, SROC, Lda.	http://www.pwc.com/pt	16
17	KPMG & Associados, SROC, SA.	http://www.kpmg.pt	19
18	Vitor Almeida & Associados, SROC, Lda.	http://www.vasroc.pt/	5
19	Pinto Ribeiro, Lopes Rigueira & Associados, SROC, Lda.	http://prlr-sroc.pt/	5
20	Pontes, Baptista & Associados, SROC, Lda.	http://www.pb-sroc.com/pt-pt	5
21	APPM – Ana Calado Pinto, Pedro de Campos Machado, Ilídio César Ferreira & Associados, SROC, Lda.	http://appmsroc.pt/institucional/	5
22	MRG - Roberto, Graça & Associados, SROC, Lda.	http://www.mrg-sroc.com	5
23	Baker Tilly, PG & Associados, SROC, SA	http://www.bakertillyportugal.pt	5

Fonte: OROC. Elaboração própria.

³⁷⁴ Em atividade e individuais (que não sejam sociedades).

Apêndice L – Outras formas de denominar Linhas de Ética.

- Ageas Seguros [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: https://www.ageas.pt/documents/11601/1239505/Politica_antifraude_20_04_17.pdf/03d65a9c-513e-405c-8720-84cc43d1014d.
- Açoreana Seguros [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: https://www.acoreanaseguros.pt/institucional/politica_anti-fraude.
- Banco Comercial Português, S.A. [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: https://ind.millenniumbcp.pt/pt/Institucional/governacao/Documents/Reg_Comunicacao_Irreg_25022015.pdf.
- Centro Hospitalar Barreiro Montijo, E.P.E. [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: http://www.chbm.min-saude.pt/attachments/article/328/regulamento_irregularidades.pdf.
- Groupama Seguros. [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: <http://www.groupama.pt/fundo-pens-es/pol-tica-anti-fraude/pol-tica-anti-fraude-@/article.jspz?id=37755>.
- Grupo Auchan. [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2016/345551/original/RelatorioSustentabilidadeJUMBO_2015web.pdf?1481305456.
- Tranquilidade. [Em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2016]. Disponível em: <https://www.tranquilidade.pt/pt/cstinter242>

Apêndice M – Pedido de recolha de dados à CNPD.

Lisboa, 23 de setembro de 2015

Exma. Senhora Secretária
da Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD)
Dr.^a Isabel Cristina Cruz

Estou a desenvolver a minha dissertação de mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), subordinada ao tema *Os limites da Auditoria Interna – Linhas de Ética (Whistleblowing)*.

Pretendo apreender a aplicação prática que é dada ao *Whistleblowing*, e (in)firmar se este é um limite à Auditoria Interna.

Para o efeito, solicito o acesso aos dados que são facultados a V. Exas. aquando dos requerimentos (notificações) de tratamento de dados pessoais, com a finalidade de gestão das comunicações internas de atos de gestão financeira irregular (*Whistleblowing*).

Procura-se, com esta recolha, apurar:

1. Quantas empresas, das cotadas na Bolsa de Valores de Lisboa versus as que não são, solicitaram o tratamento. E se se mostrar relevante, em que ano.
2. A que setor de atividade pertencem.
3. Qual a sua incidência (distribuição) geográfica.
4. Se subcontratam alguma outra entidade para tratar os dados decorrentes das denúncias. Se sim, quantas empresas. Qual a origem destas (europeias ou não europeias).
5. Que dados pessoais serão tratados.
6. Como é feita a recolha de dados (direta ou indiretamente). Na recolha direta que meio(s) é(são) utilizado(s)/disponibilizado(s).
7. Qual o local onde pode ser exercido o direito de acesso e segurança (coincide com o da morada da sede da empresa em causa).
8. Que prazo máximo é requerido (igual, maior ou menor do que o deliberado pela CNPD).
9. Que medidas de segurança físicas são implementadas.
10. Que medidas de segurança lógica são implementadas.

As questões 1 a 3 caracterizam o universo em estudo. As 4 a 7 especificam o *modus operandis* do mecanismo, e as 8 a 10 o balizamento do mesmo.

Não serão sujeitas a análise, por não entendermos relevante e relacionadas com a dissertação, a comunicação de dados a terceiros, interconexões e os fluxos internacionais de dados para países terceiros.

Todas as informações, referentes a formulários (notificações) preenchidos até 31 de agosto de 2015, exclusivamente tratadas para a elaboração da dissertação, serão confidenciais.

Antecipadamente grato pela colaboração,

Patrick Simões (Mestrando)

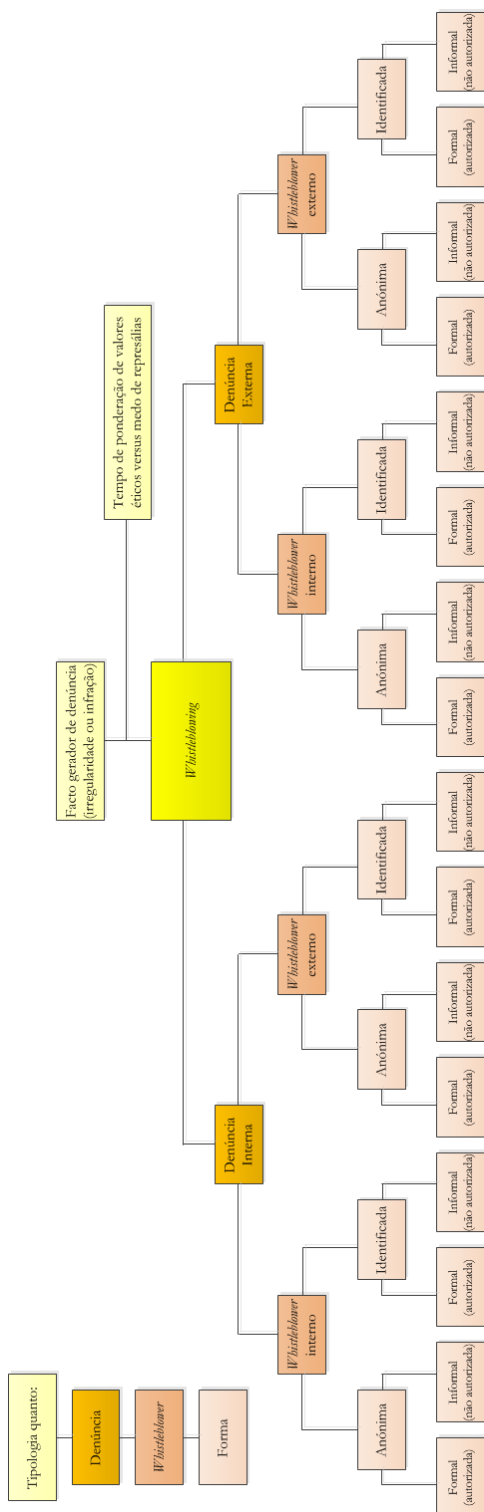
Mestre António da Trindade Nunes (Professor Especialista - Orientador)

Apêndice N – Incidência geográfica do *Whistleblowing*, (2011-meados de 2015), por NUT III.

Grande Lisboa	93
Península de Setúbal	4
Oeste	2
Fora de Portugal	6
Região Autónoma da Madeira	2
Algarve	3
Grande Porto	14
Baixo Mondego	1
Lezíria do Tejo	4
Pinhal Litoral	2

Fonte: CNPD. Elaboração própria.

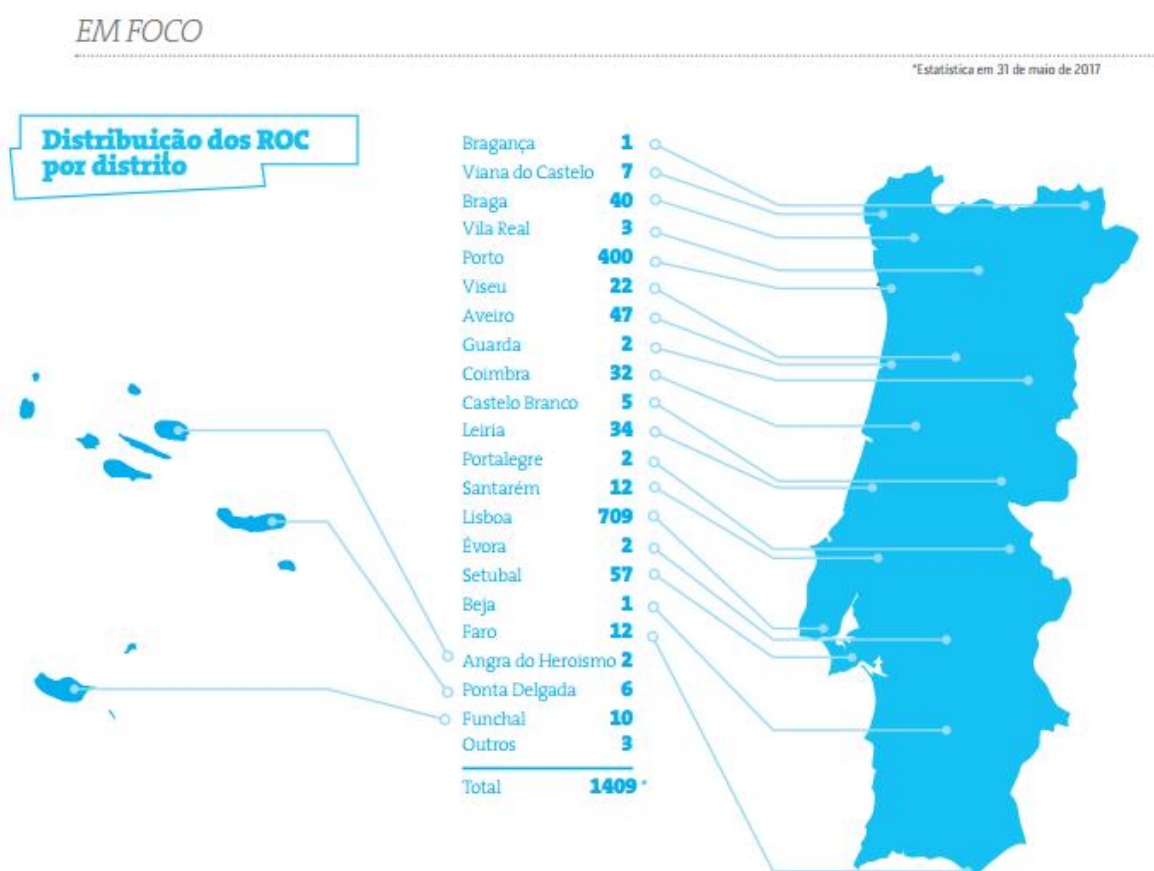
Apêndice O – Tipologia de *Whistleblowing* e *Whistleblowers*.



Fonte: Elaboração própria.

ANEXOS

ANEXO 1 – Distribuição dos ROC por distrito.

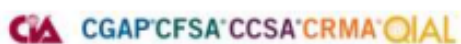


Fonte: Revista da OROC, Revisores *E* Auditores, n.º 76, do trimestre de janeiro a março de 2017, p. 6.

ANEXO 2 – Corpos Sociais do IPAI.

IIA PORTUGAL – IPAI CORPOS SOCIAIS PARA O BIÉNIO 2016 – 2017

Assembleia Geral	
Presidente da Mesa	António dos Santos Ramos, CIA
Secretária	Mariana Fonseca Viegas
Vogal	Rodrigo Mário de Carvalho
Conselho Fiscal	
Presidente	Mário Campino Silva
Vogal	Maria de Lurdes Neves
Vogal	Margarida Medeiros
Vogal suplente	Sofia Félix
Direcção	
Presidente	Fátima Geada, PHD, CRMA
Vice Presidente - Tesoureiro	Francisco de Melo Albino, CIA, CCSA, CGAP
Vice Presidente	Nuno Oliveira, CIA, CRMA
Vice Presidente	Nelson Martins, CCSA
Vice Presidente	Pedro Cupertino de Miranda, CISA
Vice Presidente	Jorge Santos Nunes
Vice Presidente	Luis Filipe Machado, CIA, CCSA
Vice Presidente – Secretário	Joaquim Leite Pinheiro
Vogal	António Neutel Neves, CIA
Vogal	Georgina Morais
Vogal	Ana Cláudia Gomes, CIA
Vogal	Júlia Santos, CCSA, CRMA
Vogal	Andreia Machado
Vogal	António José Ferrador
Vogal	Filipe Pontes



JLP: Actualizado 22 de abril de 2016

Fonte: IPAI.