

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO
AUDITORIA

A Supervisão do Controlo de Qualidade da Auditoria

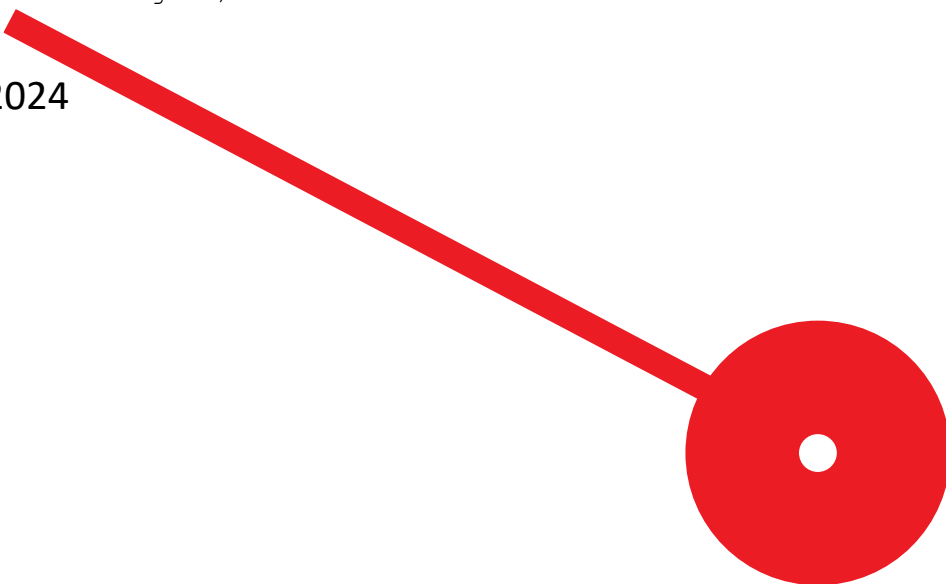
José Pedro Freitas Coelho

2980215

Versão Final (Esta versão contém as críticas e sugestões
dos elementos do júri)

2023/2024

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO



M

MESTRADO
AUDITORIA

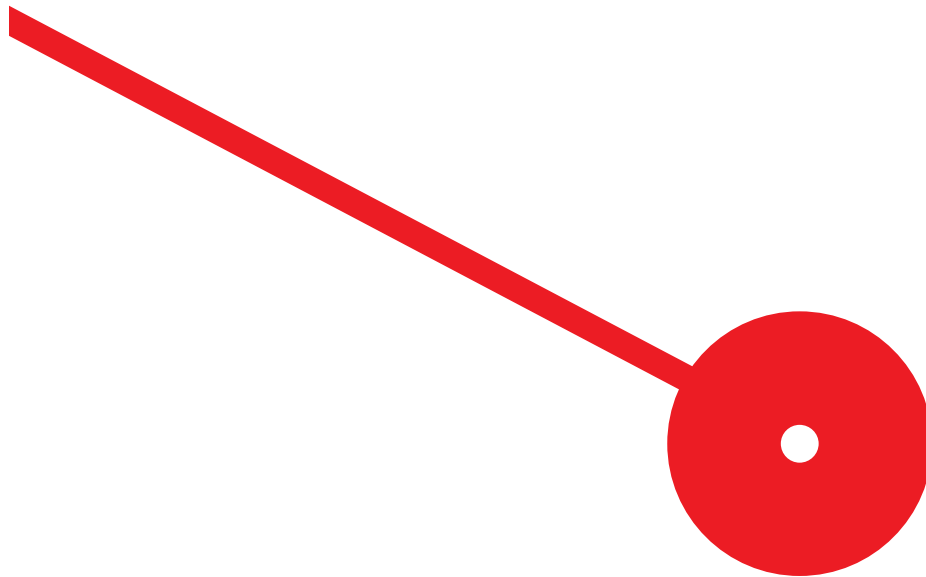
A Supervisão do Controlo de Qualidade da Auditoria

José Pedro Freitas Coelho

2980215

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Professora Maria de Fátima Monteiro.

José Pedro Freitas Coelho
23/2024



Resumo

Face a evolução das empresas, regras e regulamentos, e a modernização das instituições de supervisão da auditoria, com uma particular atenção ao controlo de qualidade do trabalho de auditoria.

A evolução do sistema de controlo de qualidade ISQC 1 (Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade), para o sistema de controlo de qualidade ISQM 1 (Norma Internacional de Gestão de Qualidade) e ISQM 2 (Norma Internacional de Gestão de Qualidade)

A importância do tema de investigação decorre ~~tanto~~ dos requisitos das normas de auditoria, de qualidade e da necessidade de os auditores emitirem opiniões verdadeiras sobre as demonstrações financeiras.

A investigação pretende dar a perceber-se a evolução legal do Controlo de Qualidade em Portugal tem permitido melhorar o controlo feito aos Revisores.

A autoridade de supervisão é responsável pela regulamentação e supervisão dos trabalhos de auditoria e a organização profissional têm o papel de promover normas e melhores práticas entre os auditores.

A atualidade do tema reside também na identificação de forma de tornar o sistema de ensino de auditoria mais eficaz para garantir uma formação de elevada qualidade para os futuros profissionais, uma vez que estes profissionais precisam de ter acesso à educação e formação adequadas, a fim de se manterem relevantes num ambiente em mudança.

As tecnologias emergentes, como a análise de dados e a inteligência artificial, estão a ter um impacto significativo nos processos de auditoria e, conseqüentemente, estão a ser levantadas questões sobre a adaptação da supervisão da auditoria e das práticas de qualidade.

A realização de estudos empíricos e comparativos no domínio da qualidade e da supervisão da auditoria é uma questão fundamental para os países europeus, e conseqüentemente, está a verificar-se uma convergência da legislação nos Estados-Membros da UE, com comparações entre diferentes países que ajudam a harmonizar a contabilidade e a auditoria a nível europeu e/ou mundial.

Palavras chave: Auditoria, Supervisão, Controlo de Qualidade de Auditoria, Revisores Oficiais de Contas, Politicas e Procedimentos de Controlo de Qualidade

Abstract:

Given the evolution of companies, rules and regulations, and the modernization of audit supervision institutions, with particular attention to the quality control of audit work.

The evolution of the quality control system ISQC 1(International Standard on Quality Control), to the quality control system ISQM 1(International Standard on Quality Management) and ISQM 2(International Standard on Quality Management)

The importance of the research topic arises both from the requirements of auditing and quality standards and from the need for auditors to issue true opinions on the financial statements.

The investigation aims to understand whether the legal evolution of Quality Control in Portugal has allowed improving the control carried out on Reviewers.

The supervisory authority is responsible for regulating and supervising audit work and the professional organization has the role of promoting standards and best practices among auditors.

The relevance of the topic also lies in identifying ways to make the audit education system more effective in ensuring high quality training for future professionals, as these professionals need to have access to appropriate education and training in order to stay relevant in a changing environment.

Emerging technologies such as data analytics and artificial intelligence are having a significant impact on audit processes and, consequently, questions are being raised about adapting audit oversight and quality practices.

Carrying out empirical and comparative studies in the field of audit quality and supervision is a fundamental issue for European countries, and consequently, there is a convergence of legislation in EU Member States, with comparisons between different countries that they help to harmonize accounting and auditing at European and/or global level.

Keywords: Audit, Supervision, Audit Quality Control, Statutory Auditors, Quality Control Policies and Procedures.

Índice geral	
ÍNDICE DE QUADROS	ix
ÍNDICE DE FIGURAS	x
ÍNDICE DE GRAFICOS.....	xi
LISTA DE ABREVIATURAS/SIGLAS	xii
Introdução	1
Capítulo I – Enquadramento Teórico.....	3
1.1 Conceito de controlo de qualidade em Auditoria	3
1.2 Evolução histórica	5
1.2.1.1 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	10
1.2.1.2 Comissão do Controlo de Qualidade	11
1.3 Normas Técnicas Aplicáveis no Controlo de Qualidade.....	12
1.3.1.1 Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade.....	13
Capítulo II – A Profissão de Revisor Oficial de Contas.....	17
2.1 Enquadramento Histórico da Profissão	17
2.2 Enquadramento Histórico da Profissão em Portugal.....	18
2.3 Evolução da Profissão em Portugal	20
2.4 Revisão Dos Estatutos Da Ordem Dos Revisores Oficiais De Contas.....	21
2.5 Códigos de ética e Deontologia profissional	21
Capítulo III – GUIA DE APLICAÇÃO DE INDICADORES DE QUALIDADE DA AUDITORIA.....	24
3.1 Enquadramento.....	25
3.2 Objetivos dos AQI.....	28
3.3 Divulgação e Desafios	28
3.4 Âmbito	29
3.5 Tipos de Controlo	31
3.5.1 Controlo de qualidade externo e interno	31

3.5.2	Controlo de qualidade horizontal e vertical.....	33
3.6	Perspetivas futuras do controlo de qualidade na Auditoria, ISQM 1 e ISQM 2.....	34
Capítulo IV - O CONTROLO DE QUALIDADE DA AUDITORIA.....		38
4.1	Antecedentes Teóricos e Metodologias da Qualidade e Controlo da Auditoria	38
4.2	Organização do Sistema de Supervisão da Qualidade do Trabalho de Auditoria.....	39
4.3	O conceito de Qualidade em Auditoria	40
4.4	Instruções para Melhorar o Sistema de Garantia de Qualidade para Trabalho de Auditoria.....	41
Capítulo V – Estudo Sobre a Evolução da Supervisão do Controlo de Qualidade Auditoria		43
5.1	Metodologia.....	43
5.1.1	Objetivos e Tipos de Estudos	43
5.2	Análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade e Resultados Globais do sistema de Controlo de Qualidade da Auditoria.....	43
5.2.2	Apresentação dos Resultados	43
1-	Análise a Introdução.....	44
2-	Análise dos programas de intervenção.....	46
3-	Análise dos Sorteios Público.....	47
4-	Análise da Seleção dos Controladores-Relatores.....	48
5-	Análise da Seleção dos Dossiês	49
6-	Análise da Afetação dos Controladores-Relatores a Entidades e Dossiês ..	49
7-	Análise das Conclusões dos Controlos de Qualidade Programados	49
8 –	Análise de Ações de acompanhamento	64
9-	Análise das Interações com a CMVM.....	69
10-	Análise às Respostas às Recomendações efetuadas pela CMVM.....	69

11 – Notas finais	69
5.2.3Análise dos Resultados	70
Capítulo VI - CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76
Bibliografia	76
Legislação	78
Sites Consultados.....	79

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro nº 1 – Número de Processos para Controlo de Qualidade

Quadro nº 2 – Decomposição do Número de ROC

Quadro nº 3 – Número de Entidades Auditadas

Quadro nº 4 – Número de Controladores-Relatores

Quadro nº 5 – Número de Dossiês para Controlo de Qualidade

Quadro nº 6 – Conclusão de Controlo Horizontal Total

Quadro nº 7 - Conclusão de Controlo Horizontal SROC

Quadro nº 8 - Conclusão de Controlo Horizontal ROC

Quadro nº 9 – Observações Registadas Controlo Horizontal

Quadro nº 10 – Insuficiências Tipificadas Controlo Horizontal

Quadro nº 11 – Conclusão do Controlo Vertical Total

Quadro nº 12 - Conclusão do Controlo Vertical SROC

Quadro nº 13 - Conclusão do Controlo Vertical ROC

Quadro nº 14 – Insuficiências do Controlo Vertical

Quadro nº 15 - Planeamento

Quadro nº 16 - Execução

Quadro nº 17 - Relato

Quadro nº 18 – Divulgação, DOG, Honorários, Outras

Quadro nº 19 – Processos de Acompanhamento

Quadro nº 20 – Resumo de Processos de Acompanhamento

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura nº 1 - Evolução da ISSO-9001

Figura nº 2 - Evolução da Supervisão do Controlo de Qualidade

Figura nº 3 - Organismos Internacionais

Figura nº 4 - Número ROC e SROC

Figura nº 5 - Qualidade da Auditoria

Figura nº 6 - Objetivos do Modelo COSO

Figura nº 7 - Resultados Globais do Sistema de Controlo de Qualidade da Auditoria

ÍNDICE DE GRAFICOS

Gráfico nº 1 – Número de Entidade Controladas

Gráfico nº 2 – Número de Dossiês Controlados

Gráfico nº 3 – Número de SROC/ROC

Gráfico nº 4 – Número de Controladores - Relatores

LISTA DE ABREVIATURAS/SIGLAS

AICPA - *American Institute of Certified Public Accounts*

AQI – *Audit Quality Indicatons*

CCQ - Comissão de Controlo de Qualidade

CE - Comissão Europeia

CI - Controlo Interno

CLC – *Certificação Legal das Contas*

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

COSO - *Comittee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CQ - Controlo de Qualidade

DF - Demonstrações Financeiras

DL - Decreto de Lei

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

EIP – Entidades de Interesse Público

FEE - *Federation des Experts Comptables Européns*

FOF – *Forum of Firms*

IAASB - *International Accounting and Assurance Standards Boards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

ISA - *International Standard on Auditing*

ISO - *International Standard Organization*

ISQC - Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade

ISQM – Norma Internacional de Gestão de Qualidade

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions*

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC - Revisores Oficiais de Contas

RJSA – Regime Jurídico da Supervisão da Auditoria

SCI - Sistemas de Controlo Interno

SEC – *Securities Exchange Commission*

SGQ – Sistema de Gestão de Qualidade

SQCS - *Statements on Quality Control Standards*

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal de Contas

No desenvolvimento deste estudo vamos começar por apresentar o enquadramento histórico da Profissão de Revisor Oficial de Contas e a sua evolução ao longo dos anos, a nível mundial e nacional, analisando a evolução do número de membros e sociedades de Revisores ativos.

É indiscutível que o atual contexto económico no plano internacional e nacional coloca desafios cada vez maiores à profissão de auditoria, mesmo tendo em consideração as incertezas decorrentes das potenciais alterações legislativas nos vários países.

A Auditoria atualmente resume-se a um “processo de provas para atestar as asserções, contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo como base as normas contabilísticas e outros referenciais, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira” (Almeida, 2014, p. 3).

Os princípios subjacentes à construção do objeto do estudo conduziram à delimitação da área temática na qual se situaria o trabalho de investigação, centrando-se essencialmente na evolução do controlo de qualidade, feito pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O plano de investigação sofreu algumas alterações, concertando-se estratégias à medida que o objeto de estudo se foi conhecendo melhor. O plano foi sofrendo modificações e as estratégias foram também selecionadas de acordo com decisões, em termos de aspetos específicos, contexto e dos autores em análise.

Na presente investigação, o trabalho de construção do objeto de estudo teve por base fundamentos teóricos resultantes da revisão do estado da arte através de leituras prévias efetuadas sobre a temática enunciada, pela reflexão das práticas em termos de regulamentação do controlo de qualidade nas empresas de auditoria em Portugal entre os anos de 2017 e 2023.

O Objetivo do estudo focou-se, na análise dos Relatórios de Controlo de Qualidade disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), e conjuntamente da análise da evolução dos Guias de Controlo de Qualidade entre os anos de 2017 a 2023.

As questões científicas importantes a serem analisadas referem-se aos seguintes aspetos, tais como, investigação das incursões evolutivas do sistema de supervisão da qualidade do trabalho de auditoria, abordando os princípios e elementos de referência do sistema de supervisão da qualidade do trabalho de auditoria e sua documentação, propor formas de melhorar o sistema de ensino para aumentar a qualidade dos trabalhos de auditoria, bem como soluções sobre o controlo de qualidade e a supervisão da auditoria.

O objetivo é investigar de forma abrangente os aspetos teóricos e aplicados da qualidade e da supervisão dos trabalhos de auditoria, a fim de identificar as possibilidades de melhorar a qualidade e a eficácia dos trabalhos de auditoria e fornecer uma base para a sua melhoria, com base em normas internacionais e nas boas práticas europeias.

Nos estudos que têm sido elaborados ao longo dos últimos anos, verifica-se um grande interesse sob controlo de qualidade por parte das empresas, e também por parte dos reguladores desta profissão.

Deste modo, a presente investigação divide-se em duas partes. Numa primeira parte irá ser feita uma revisão da literatura. Posteriormente, teremos uma parte de investigação que incidirá na análise dos Relatórios Anuais de Controlo de Qualidade (OROC).

1.1 Conceito de controlo de qualidade em Auditoria

O conceito de controlo de qualidade em auditoria refere-se ao conjunto de políticas e procedimentos estabelecidos para garantir que os serviços de auditoria sejam conduzidos de maneira eficaz, eficiente e em conformidade com as normas profissionais e regulamentações aplicáveis. Esses controles são essenciais para garantir a integridade, confiabilidade e credibilidade dos relatórios de auditoria emitidos pelos auditores.

No contexto português, a definição de qualidade de auditoria pode ser compreendida como a adequação dos procedimentos de auditoria ao cumprimento das normas técnicas e profissionais, resultando em relatórios de auditoria fiáveis e independentes, que ofereçam uma representação justa e verdadeira das demonstrações financeiras.

Segundo Rodrigues, Teixeira e Gomes (2009), a qualidade de auditoria refere-se à "capacidade de fornecer uma opinião isenta e fundamentada sobre as demonstrações financeiras, de modo a aumentar a confiança dos utilizadores da informação financeira". A qualidade de auditoria, de acordo com os autores, envolve não só o cumprimento rigoroso das normas de auditoria e o exercício do julgamento profissional, mas também a independência do auditor e a ausência de conflitos de interesse que possam comprometer a veracidade do relatório.

A qualidade representa um tema bastante atual no mundo empresarial. A própria globalização dos mercados mundiais obriga necessariamente que as empresas invistam sempre para que possam sobreviver através da inovação, competitividade e excelência, para que possam melhorar a sua eficiência aos menores custos possíveis. É neste ponto que o auditor intervém, pois através da sua avaliação apura os pontos fortes e fracos da organização e determina as oportunidades de melhoria competitiva (Morais, 2012).

A qualidade não tem uma definição única. Vários autores interpretam-na de diferentes formas. Assim, *Francis (2004)*, define qualidade de auditoria como a "precisão com que o relatório de auditoria reflete a condição operacional e financeira da empresa auditada". O foco está na integridade da informação reportada e no impacto que isso tem sobre a confiança dos usuários da informação financeira, como investidores e reguladores.

Como principal fator de regulamentação da qualidade num modo geral temos a *International Standard Organization 9001 (ISO 9001)* que é baseada em 8 princípios, são eles:

- Foco no cliente;
- Liderança;
- Envolvimento de todos;
- Abordagem de processos;
- Abordagem sistémica;
- Melhoria contínua e continuada;
- Decidir com base em fatos reais e concretos;
- Benefícios mútuos entre a organização, os clientes e os fornecedores.

Assim, determinada a definição de qualidade, importa concentrarmo-nos no termo de controlo de qualidade. Este conceito surgiu no início do século XX, sendo por isso recente.

No que respeita à auditoria, o controlo de qualidade atualmente define-se como um conjunto de medidas tomadas por uma empresa com o objetivo de garantir e melhorar a qualidade e fiabilidade das Certificação Legal das Contas (CLC).

Conforme referem no 3º parágrafo da Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade 1 (ISQC 1) «as empresas de auditoria devem estabelecer um sistema de controlo de qualidade concebido para que o mesmo proporcione segurança razoável de que a empresa e o seu pessoal cumpram as normas profissionais e requisitos regulamentares e legais em vigor, e que os relatórios emitidos pela empresa ou por sócios responsáveis pelo trabalho são os apropriados nas circunstâncias».

A credibilidade da profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) está estritamente ligada à confiança pública na qualidade das auditorias e ao cumprimento de padrões éticos rigorosos. Segundo a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), essa confiança é reforçada por uma supervisão contínua da atividade, bem como pela manutenção de altos padrões de qualidade nas auditorias realizadas. A OROC promove a formação contínua

dos profissionais e a implementação de mecanismos rigorosos de controlo de qualidade, fatores essenciais para sustentar a credibilidade dos revisores e auditores em Portugal.

A revista "Revisores e Auditores", publicada pela OROC, aborda regularmente temas que influenciam a perceção pública da profissão, como a transparência fiscal e as mudanças regulatórias que afetam a auditoria e a contabilidade. Além disso, ela apresenta casos práticos e reflexões sobre o impacto da auditoria na credibilidade do mercado financeiro e na confiança das entidades reguladas.

O principal objetivo do Controlo de Qualidade em Auditoria é garantir que a opinião expressa na Certificação Legal das Contas (CLC) pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC) é correta. Isto porque, o auditor pode emitir uma opinião incorreta sobre as demonstrações financeiras da empresa, ou seja, o auditor pode ter uma opinião negativa sobre as demonstrações, mas na realidade estas estão corretas ou então, o auditor pode ter uma opinião positiva e na verdade as demonstrações financeiras não estão corretas.

Como outros objetivos do Controlo de Qualidade em Auditoria, temos:

- A contribuição para a determinação do risco inerente na execução das auditorias;
- O reforço da qualidade dos serviços dos profissionais através da garantia adequada de qualidade;
- A partilha de experiência de aprendizagem e apoio profissional.

Fonte: IFAC (*International Federation of Accountants*)

Podemos concluir que a existência do controlo de qualidade numa empresa de auditoria torna-se fundamental quando o risco de auditoria não se efetiva, isto porque o risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações financeiras que podem estar significativamente incorretas e cabe ao controlo de qualidade detetar estes factos.

1.2 Evolução histórica

O marco principal da qualidade é o precursor do movimento da qualidade a nível mundial, *W. Edwards Deming (1950)*, nos seus estudos, verificou que os empregados motivados atingiam níveis de produtividade superiores e, a fonte principal de motivação relacionava-se com a atenção dispensada por parte da gestão a esses mesmos empregados.

Durante a idade média a qualidade era vista como uma forma de inspeção feita pelos mestres aos seus produtos. Já no início da II Guerra Mundial foi introduzido um controlo estatístico da qualidade. *Shewhart* (1931) estudou o efeito da variabilidade em processos industriais e desenvolveu um importante sistema de controlo estatístico de qualidade que possibilitava aos trabalhadores determinar o nível de variação inerente a um processo produtivo.

Posteriormente, *Deming* influenciado por *Shewhart* definiu a qualidade como conformidade de um produto com as especificações técnicas que lhe foram atribuídas.

Final da II Guerra Mundial, a qualidade deixa de ter uma importância corretiva e passa a ser vista como preventiva nas grandes organizações.

Em 1987 foi emitida a ISO 9001 que vem implementar vários procedimentos de qualidade com foco no cliente e com uma abordagem na melhoria contínua. Esta norma internacional vem fomentar a adoção de uma abordagem de processos que melhorem os sistemas de controlo de qualidade, com fim a aumentar a satisfação do cliente.

Posteriormente, em 2008, sai uma nova versão da ISO 9001 que mantém o foco nos princípios de gestão de qualidade, mas torna-se mais explicativa quanto aos processos de abordagem.

Atualmente a nova versão da ISO 9001:2015 vem trazer ao Controlo de Qualidade um pensamento baseado no risco, sendo a nova versão da definição de risco: “O risco é o efeito da incerteza num resultado esperado”. (ISO 31000:2009)

A ISO 9001 é uma das normas mais reconhecidas e adotadas no mundo para a gestão da qualidade, ajudando organizações a garantir que seus produtos e serviços atendam consistentemente aos requisitos dos clientes e regulamentares. Com a publicação da nova atualização da norma, a ISO 9001:2025, empresas de todos os setores estão ansiosas para entender as mudanças e como elas afetarão seus sistemas de gestão da qualidade (SGQ).

Principais Mudanças na ISO 9001:2025:

- Integração com Tecnologias Digitais;
- Foco Aumentado em Sustentabilidade;
- Gestão de Riscos e Resiliência Organizacional;

- Envolvimento e Satisfação do Cliente;
- Cultura da Qualidade e Liderança.

A atualização da ISO 9001:2025 representa um passo significativo na evolução da gestão da qualidade, alinhando-se com a procura da modernização da digitalização, sustentabilidade e resiliência. Ao adotar as novas diretrizes, as organizações não apenas aprimoram seus sistemas de gestão da qualidade, mas também posicionam melhor para enfrentar os desafios futuros e aproveitar novas oportunidades. A preparação proactiva e o compromisso com a melhoria contínua serão cruciais para tirar o máximo proveito dessa nova norma.

Nas últimas décadas observou-se um aumento significativo de empresas que se preocupam com a qualidade. A certificação dessas empresas aumentou de forma considerável em todo o mundo.

Atualmente, a certificação de sistemas de gestão de qualidade, através da ISO 9001, representa um dos fatores mais importantes para o sucesso das empresas portuguesas (Fonte: O Impacto da Certificação de Qualidade nas Empresas Portuguesas- Cristiana Vanessa Gonçalves Pereira).

Como podemos ver no Gráfico nº 1, a evolução da qualidade tem sido muito importante nas organizações nas últimas décadas, uma vez que a qualidade tem sido adequada às necessidades das organizações/clientes.

Ao longo dos anos a ISO 9001 foi evoluindo como podemos ver no seguinte gráfico:

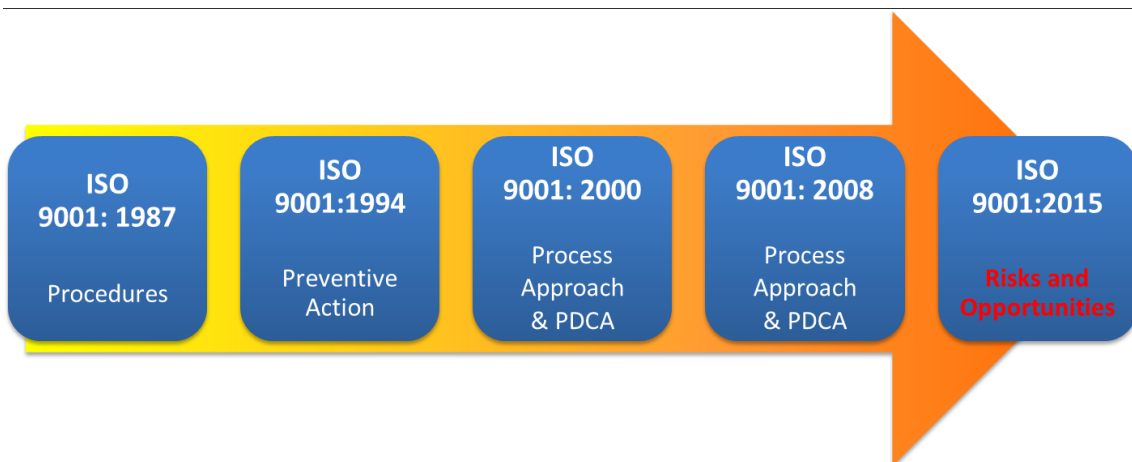


Figura nº 1 – Evolução da ISO 9001

Em Portugal foi com a aprovação do Código de Valores Mobiliários que se criou a figura do auditor externo, que ficaria destinada às Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de dezembro surge um novo Estatuto Jurídico que vinha então regular a profissão de ROC.

No ano de 1999, a Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas surge com a publicação do Decreto-lei nº487/99 de 16 de novembro. Este diploma veio reformular por completo as competências dos ROC'S de forma a responder às necessidades das organizações (Fonte: Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro).

Foi nesta altura que se ouviu falar pela primeira vez em controlo de qualidade, através da presença de um artigo nos estatutos da ordem sobre o controlo de qualidade.

Esse artigo referia, que “a Ordem poderá mandar examinar os processos (...), nos termos a estabelecer no regulamento de controlo de qualidade do cumprimento das normas técnicas por si aprovadas ou reconhecidas, a aprovar pela assembleia geral, com base em proposta do conselho diretivo” (artigo 68º nº2 do Decreto-lei nº487/99 de 16 de novembro).

A importância do controlo de qualidade em auditoria também é amplamente discutida por autores portugueses, que destacam o papel fundamental desse processo na confiabilidade das auditorias e na proteção do interesse público.

Rodrigues, Gomes e Oliveira (2011) afirmam que o controlo de qualidade "assegura que as auditorias sejam conduzidas em conformidade com as normas profissionais, promovendo a confiança nos relatórios financeiros e reduzindo os riscos associados a erros e fraudes". Segundo os autores, as revisões de qualidade, tanto internas como externas, são cruciais para manter a integridade e a reputação do auditor e das empresas auditadas.

Teixeira (2010) enfatiza que o controlo de qualidade é essencial para garantir a independência e a objetividade no processo de auditoria, reforçando a ideia de que auditorias de alta qualidade protegem os interesses dos *stakeholders*, como acionistas e reguladores. Ele acrescenta que uma auditoria robusta é um pilar importante para a transparência financeira e a gestão empresas.

Carvalho e Pinho (2009) destacam que o controlo de qualidade "é uma ferramenta vital para assegurar a conformidade com as normativas internacionais e as diretrizes da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)", garantindo que o trabalho dos auditores seja avaliado e monitorizado regularmente.

Com todas estas alterações e evoluções que o mercado tem sofrido nos últimos anos, o Controlo de Qualidade em Auditoria também teve a necessidade de melhorar os seus suportes de trabalho, nomeadamente os seus normativos.

Para tal, foi criada pela *International Federation of Accountants* (IFAC) a Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1 (ISQC 1) que visa definir os aspetos essenciais do sistema de controlo da garantia da qualidade das empresas de auditoria.

A ISQC 1 vem eleger os elementos essenciais para um bom sistema de controlo de qualidade:

- Responsabilidade pelo sistema de controlo da qualidade no seio da empresa;
- Requisitos éticos;
- Políticas relacionadas com a aceitação e renovação de contratos com os clientes;
- Recursos Humanos;
- Desempenho de trabalho;
- Monitorização.

Para além de eleger os elementos essenciais para um bom sistema de controlo de qualidade, a ISQC 1 vem ainda implementar vários requisitos de documentação.

No que diz respeito à supervisão do controlo de qualidade, como podemos ver no gráfico seguinte tem-se alterado ao longo dos últimos 15 anos. Inicialmente a supervisão e o controlo de qualidade são da total responsabilidade da OROC, mas depois através do Decreto-Lei 225/2008 de 20 de novembro o poder da supervisão passa a ser do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e a elaboração do controlo de qualidade continua a ser da responsabilidade da OROC.

Em janeiro de 2016 o controlo de qualidade sofreu novamente alterações com a entrada em vigor da Lei 148/2015 de 9 de setembro. Esta Lei vem transferir as competências do CNSA para a CMVM, como podemos ver no gráfico seguinte:

Apresentação da evolução da supervisão do controlo de qualidade em Portugal:

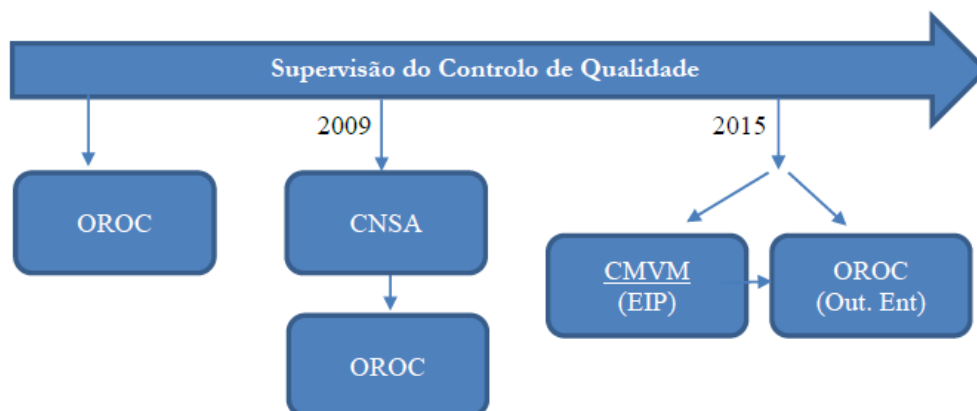


Figura nº 2 – Evolução da supervisão do controlo de qualidade – Fonte Elaboração Própria

1.2.1.1 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é uma pessoa coletiva de utilidade pública dotada de uma autonomia administrativa, financeira e patrimonial que tem como responsabilidade representar os seus membros, inscritos nos termos do Estatuto da Ordem e, igualmente, superintender todos os aspetos relacionados com a profissão de Revisor Oficial de Contas (artigo 1º, DL n.º 487/99, de 16 de novembro).

A OROC tem, entre outras, as seguintes responsabilidades:

- Registo dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de auditoria;
- Realização dos exames de acesso à profissão e garantia de uma formação contínua dos seus membros;
- Prescrição dos Princípios e Normas do código de ética profissional e exposição as normas e procedimentos técnicos da profissão, levando em consideração as normas internacionais;
- Realização do controlo de qualidade aos seus membros.

Os estatutos da OROC foram sofrendo várias alterações ao longo dos anos, algumas das alterações respeitavam ao controlo de qualidade.

Conforme está presente nos estatutos da Ordem até ao final do ano de 2015 todos os revisores oficiais de contas estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual será exercido pela Ordem, sob a supervisão do CMVM, em conformidade com o respetivo regulamento e com as normas comunitárias aplicáveis (art.º 68º Estatutos da OROC).

1.2.1.2 Comissão do Controlo de Qualidade

A "Comissão do Controlo de Qualidade" (CCQ) é uma estrutura organizacional estabelecida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em Portugal. A OROC é responsável pela regulação e supervisão da atividade dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) em conformidade com a legislação nacional e as normas profissionais.

A CCQ da OROC é encarregue de supervisionar e controlar a qualidade dos serviços de auditoria prestados pelos ROC`S em Portugal. Suas responsabilidades incluem:

- Desenvolver e promover normas e diretrizes relacionadas ao controle de qualidade na prática da auditoria;
- Realizar avaliações periódicas da qualidade dos trabalhos de auditoria realizados pelos ROC`S;
- Fornecer orientações e suporte técnico aos ROC`S para melhorar a qualidade de seus serviços de auditoria;
- Garantir o cumprimento das normas profissionais e éticas pelos ROC`S em suas atividades de auditoria;
- Investigar reclamações e denúncias relacionadas à qualidade dos serviços de auditoria e tomar medidas disciplinares quando necessário.

A CCQ desempenha um papel fundamental na manutenção da integridade e confiabilidade das informações financeiras e na proteção dos interesses dos investidores e partes interessadas no mercado. Ao promover a qualidade e a excelência na prática da auditoria, contribui para o fortalecimento da confiança pública no processo de auditoria e na transparência do ambiente de negócios.

1.3 Normas Técnicas Aplicáveis no Controlo de Qualidade

Um auditor deve manter e melhorar as suas características pessoais e técnicas, de acordo com as normas nacionais e internacionais.

Assim sendo, a Comissão Europeia define os sistemas de razoabilidade, os sistemas de controlo de qualidade implementados e o cumprimento com as normas aplicáveis, em *monitoring e peer review*. O *monitoring* é geralmente realizado por pessoas internas à organização e o *peer review* é realizada por auditores registados.

Por seu turno, a *International Federation of Accountants* (IFAC-1997) na *Statements on Quality Control Standards* (SQCS) nº 3 refere que existe ainda outra diferença nos dois sistemas, ou seja, “ao passo que o *peer review* pode ser um substituto para alguns ou todos os procedimentos de inspeção da empresa (no ano das *peer reviews* externas), não substitui os procedimentos do *monitoring* que, por sua natureza, são contínuos e não pontuais”.

O *monitoring* determina a adequação do funcionamento da estrutura das normas de controlo de qualidade que são aplicáveis, bem como o nível de cumprimento de políticas e procedimentos da regulamentação profissional. De seguida, ao efetuar-se o *peer review* é feita uma análise de cada auditoria e uma correção da evidência refletida nos papéis do trabalho e da observação das normas de auditoria, sendo considerados os princípios de ética e perfeição na informação de auditoria (Fonte: Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade-IAASB).

Em consideração do exposto, refere-se que a norma exige que a empresa defina por escrito a sua política de qualidade, à qual deverá estabelecer um compromisso relacionado com a qualidade, quais os objetivos de qualidade e como esses objetivos poderão estar relacionados com as expetativas criadas em relação às características do processo em geral.

De acordo com a *Federation des Experts Comptables Européen* (FEE) (2000), as *International Standard on Auditing* (ISA's) representam o veículo principal da harmonização das normas de auditoria na Europa. É de salientar principalmente a norma ISA 220, desenvolvida pelo IFAC.

No original: “*While a peer review may be a substitute for some or all of a firm's inspection procedures (in the years of its external peer review), it does not substitute for*

monitoring procedures, which by their nature are ongoing rather than point-in-time” (IFAC, 1997b:s/pág.). com o objetivo de corresponder às solicitações públicas e a um reforço das práticas de controlo de qualidade nas auditorias e nas empresas que as realizam.

1.3.1.1 Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade

A Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade (ISQC 1) entrou em vigor em julho de 2006, e tem como principal objetivo definir os aspetos essenciais do sistema de controlo da garantia da qualidade das empresas de auditoria.

De acordo com o ISQC 1 a empresa é um profissional único, uma parceria, sociedade ou entidade de contabilistas profissionais.

Ao nível de auditoria os organismos internacionais responsáveis pela elaboração e emissão de normas de auditoria são:

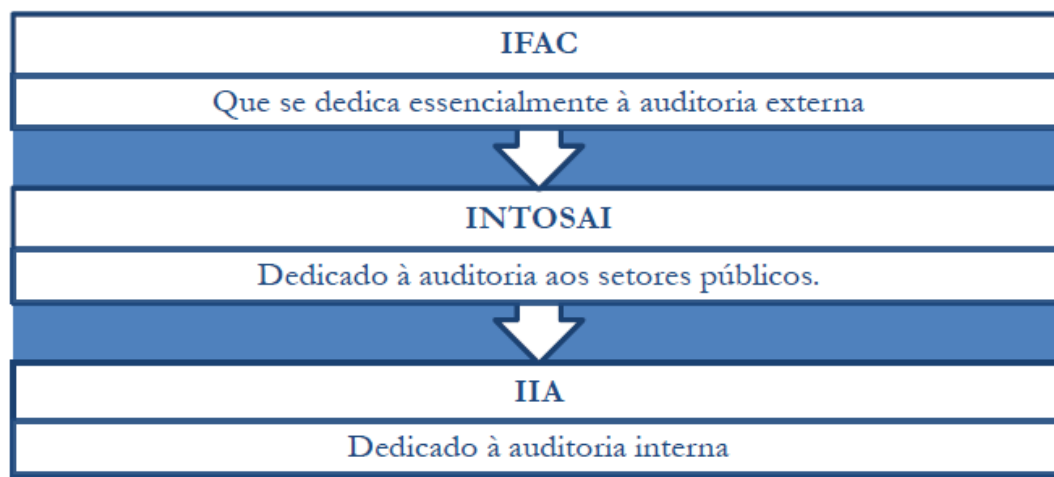


Gráfico n° 3 – Organismos Internacionais – Fonte Elaboração Própria

A estrutura e o governo da IFAC são projetados para promover a transparência, facilitar a colaboração com os membros e consulta com as partes interessadas, e para garantir as operações efetivas da organização. Fundada em 1977, a IFAC surge na sequência do Congresso Mundial dos Contabilistas.

A IFAC faz ligação oficial com o *Forum of Firms* (FOF) no âmbito da implementação e promoção dos objetivos do FOF e desempenha um papel importante no sentido de

incentivar os membros do FOF para realizar auditorias internacionais de alta qualidade, exigindo o compromisso de cumprir certas normas internacionais como condição de sua adesão.

O *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) é um organismo autónomo, independente e apartidário, não-governamental e que apresenta um estatuto especial no Conselho Económico e Social das Nações Unidas, foi fundado em 1953 em Cuba e dirige-se essencialmente para a auditoria interna e externa e na administração pública. Este organismo é responsável pela emissão de normas internacionais de auditoria, as quais são dirigidas, fundamentalmente, aos ISC (Sistemas de Controlo Interno), que em Portugal inclui o TC (Tribunal de Contas) e os Auditores-Gerais (Morais, 2008).

O The Institute of Internal Auditors (IIA) foi fundado em 1941, atualmente tem sede na Flórida, EUA e é uma associação profissional internacional. O IIA é reconhecido como principal defensor e autoridade na área da auditoria.

Como norma a seguir na profissão de auditor temos a *International Standards of Supreme Audit Institutions 200* (ISSAI 200), que consagra os princípios fundamentais para uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas segundo a estrutura do relatório financeiro. Os seus princípios aplicam-se igualmente, no caso em que a entidade fiscalizadora superior esteja comprometida, ou seja, responsável pela auditoria de quadros isolados de demonstrações financeiras e elementos, as contas ou alguns itens específicos de uma demonstração financeira.

As ISA'S são o principal veículo de harmonização das normas de auditoria na Europa, logo são as normas que têm de ser seguidas pelos auditores europeus, incluindo os auditores portugueses. A ISA 220 foi criada pelo IFAC com o objetivo de responder às solicitações públicas sobre o reforço das práticas de controlo de qualidade nas auditorias. A ISA 220 vem fazer o reforço da importância da ISQC 1, em que diz que os sistemas de controlo de qualidade são da responsabilidade das empresas, tendo estas a obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade suficiente para fornecer segurança razoável, de que a empresa e os seus colaboradores cumprem com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Dentro do contexto de um sistema de controlo de qualidade, as equipas de trabalho de uma empresa têm a responsabilidade de implementar procedimentos de controlo de

qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho de auditoria e proporcionem à empresa em causa a informação necessária para permitir um bom funcionamento do sistema de controlo de qualidade da empresa relacionado com a independência (parágrafo 3, ISA 220).

Independência essa a que o ROC responsável pelo trabalho deve permanecer alerta, através da observação e realização de inquéritos, se necessário, para a evidência do não cumprimento de exigências éticas relevantes pelos membros da equipa de trabalho.

Conforme está presente no parágrafo 20 da ISA 220, o revisor do controlo de qualidade deve fazer uma avaliação dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho, para a elaboração das suas conclusões presentes no relatório de auditoria.

O ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) é a Norma Internacional de Controlo de Qualidade emitida pela *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Ela estabelece as responsabilidades das empresas de auditoria no que diz respeito ao sistema de controlo de qualidade a ser implementado e mantido para garantir que as auditorias, revisões de demonstrações financeiras e outros serviços relacionados sejam realizados de acordo com as normas profissionais e regulamentares aplicáveis.

A norma ISQC 1 tem como objetivo fornecer um quadro de referência para que as empresas de auditoria estabeleçam um sistema de controlo de qualidade que aborde seis áreas principais:

➤ Responsabilidade da Liderança pela Qualidade

A liderança da empresa deve promover uma cultura interna que valorize a qualidade em todas as suas atividades e serviços. Isso inclui garantir que os parceiros de auditoria estejam conscientes de sua responsabilidade final pela qualidade de todos os compromissos realizados pela empresa.

➤ Requisitos de Ética

A empresa deve estabelecer políticas e procedimentos para garantir que a equipe cumpra com os requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, integridade, objetividade e confidencialidade. A independência é especialmente crucial em auditorias e revisões de demonstrações financeiras.

➤ Aceitação e Continuação de Clientes e Compromissos

A empresa deve implementar procedimentos que avaliem a integridade dos clientes e a capacidade de realizar os compromissos de auditoria com qualidade. Isso ajuda a evitar potenciais conflitos de interesse e a assegurar que a empresa tenha os recursos e as competências adequadas para o trabalho.

➤ Recursos Humanos

O ISQC 1 exige que a empresa tenha políticas adequadas para recrutar, formar, avaliar e promover pessoal competente. A equipa envolvida em cada auditoria deve ter a competência, capacidade e experiência necessárias para realizar o trabalho de forma eficiente.

➤ Execução do Trabalho

A empresa deve garantir que o trabalho seja realizado de acordo com as normas profissionais aplicáveis e que os relatórios emitidos sejam apropriados. Isso inclui a implementação de políticas para revisões internas e monitorização do processo de auditoria.

➤ Monitorização

A empresa deve estabelecer um processo de monitorização contínua para avaliar a eficácia do sistema de controlo de qualidade. A monitorização inclui a revisão dos compromissos concluídos e a implementação de ações corretivas, se necessário.

➤ Importância do ISQC 1

O ISQC 1 é fundamental para garantir a qualidade das auditorias realizadas, protegendo a reputação da empresa de auditoria e promovendo a confiança pública nas demonstrações financeiras auditadas. Ele também garante que as empresas estejam em conformidade com as normas internacionais e regulamentos locais, como os impostos pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em Portugal.

Ao cumprir o ISQC 1, as empresas de auditoria demonstram um compromisso com a qualidade, o que é essencial para garantir que o trabalho realizado seja conduzido com competência e de acordo com as normas profissionais.

CAPÍTULO II – A PROFISSÃO DE REVISOR OFICIAL DE CONTAS

2.1 Enquadramento Histórico da Profissão

Há relatos de auditorias na Babilónia e Egito, relacionadas com cobrança de impostos e com controlo dos armazéns dos faraós.

Na Roma antiga existem referências bíblicas a controlos internos e à realização de auditorias às províncias por parte de funcionários do estado que prestavam contas aos imperadores.

Com a Revolução Industrial o aumento da dimensão das empresas, separação da propriedade da gestão, aumento do número de proprietários levaram ao aparecimento de auditoria como é entendida nos dias de hoje.

A colonização do Canadá e dos Estados Unidos pela Inglaterra leva para estes países auditores para tranquilizarem os investidores ingleses.

Nos Anos 30 a Criação do *Comité May* que estabelece pela primeira vez regras para as sociedades cotadas, que as obriga a auditorias independentes de modo a proteger os investidores.

Podemos, ainda, referir os seguintes momentos com impacto na evolução do papel da auditoria:

1934 – Fase de retoma em que se procura restabelecer a confiança dos investidores através da criação do SEC (*Securities Exchange Commission*) para a supervisão regulamentação e controlo dos mercados financeiros e também da responsabilidade legal dos auditores.

1948 – O AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) publicou as primeiras normas da auditoria geralmente aceites.

1977 – É criado o IFAC (*International Federation of Accountants*).

1984 – Primeira Diretiva especificamente relacionada com a auditoria 84/253/CEE (8ª Diretiva).

2001 – Falência da *Enron*.

2002 – Lei *Sarbanes-Oxley* (restaurar a confiança dos investidores e impulsar o mercado de auditoria).

2006 – Crise do Subprime (falência de várias instituições financeiras).

2010 – Livro Verde EU “Políticas de auditoria: lições da crise, com o objetivo de debater a função de auditoria e o seu âmbito. (restabelecer a confiança nos mercados).

2014 – Diretiva 2014/56/EU de 16 de abril de 2014 (ajustamento da 8ª diretiva) e Regulamento nº 537/2014 de 16 de abril de 2014. (aplicável as entidades de interesse público).

2.2 Enquadramento Histórico da Profissão em Portugal

A primeira regulamentação da profissão surgiu ao abrigo do Decreto-Lei nº 1/72 de 3 de janeiro.

Em 1974 surgiu a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) através da Portaria nº 83/74 de 6 de fevereiro, que veio institucionalizar a profissão no país. A profissão ficou estagnada durante alguns anos, não tendo ocorrido, entre os anos 1975 a 1978, as provas de aptidão para a profissão de Revisor Oficial de Contas, provas estas que se iniciaram no ano de 1973.

A segunda regulamentação da profissão surgiu através do Decreto-Lei nº 519-12/79 de 29 de dezembro, que atribui, no seu artigo 1.º, ao Revisor Oficial de Contas competência para o exame das contas das entidades. Este diploma visou garantir a independência destes profissionais face às entidades que lhe cabia fiscalizar, contribuindo para que a fiscalização ocorresse de modo mais eficaz.

Em 1993, surgiu a terceira regulamentação da profissão, através da aprovação do Decreto-Lei nº 422-A/96 de 30 de dezembro. O surgimento deste novo estatuto teve por influência a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia a 1 de janeiro de 1986, bem como o facto de ter sido aprovado o novo Código das Sociedades Comerciais através do Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro.

Foram alteradas algumas matérias relacionadas com a atividade profissional dos Revisores Oficiais de Contas, nomeadamente no que concerne à criação do conselho de Inscrição e do Conselho disciplinar, à emissão de cédulas profissionais da CROC à

responsabilidade atribuída à CROC dos assuntos relacionados com os estágios e os exames aos candidatos à profissão.

A quarta regulamentação, um marco histórico relevante para a autonomia da profissão foi assinalado com a publicação do Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de novembro, que alterou a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Esta alteração surge no seguimento de modificação no ordenamento jurídico interno e no direito comunitário, destinando-se a harmonizar o regime jurídico das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas com as propensões da União Europeia.

Para além destas alterações, são ainda de referir, a obrigação do grau académico de licenciatura para o acesso à profissão, a necessidade de realização do exame antes do estágio para aceder à profissão, a atribuição de responsabilidade da revisão de contas, da revisão legal de contas e de serviços relacionados à OROC, a criação de duas novas categorias de membros: os Revisores Oficiais de Contas estagiários e os membros honorários.

A quinta regulamentação surgiu através do Decreto-Lei nº 224/2008 de 20 de novembro e do Decreto-Lei nº 185/2009 de 12 de agosto, que transpõem para a ordem interna a diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio, relacionada com a auditoria às contas individuais e às contas consolidadas.

Este regulamento teve o objetivo de reforçar a qualidade das revisões legais de contas, a independência, a sua integridade e a objetividade dos auditores, a transparência da elaboração e divulgação dos relatórios de auditoria, e ainda a intensificação do controlo de qualidade através da criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria.

A sexta regulamentação, a 27 maio de 2014, foi publicada, no jornal oficial da União Europeia, a proposta de ajustamento da Diretiva 2006/43/CE (8ª diretiva), e o Regulamento nº 537/2014, sendo este apenas aplicável aos auditores de entidades de interesse público.

Neste ano, foram aprovadas as alterações à 8ª diretiva, Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio de 2006 bem como aprovado o regulamento europeu relativo à auditoria às entidades de interesse público.

A sétima regulamentação, a Lei nº 140/2015 de 7 de setembro, é aprovado o novo EOROC (atualmente em vigor), em consonância com a Lei nº 2/2013 de 10 de janeiro,

transpõe para a ordem jurídica interna parcialmente a diretiva 2014/56/EU, do Parlamento Europeu e do conselho que estabelece a regime jurídico, a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

2.3 Evolução da Profissão em Portugal

O número de Revisores Oficiais de Contas (ROC) e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) registados na CMVM, registou uma ligeira redução, passando de 1.366 em 2021 para 1.356 em 2022.

O Número de Entidades de Interesse Público (EIP) em 2022 fixou-se em 254 (1.212 em 2021). A diminuição significativa do número de EIP em 2022 está relacionado com a entrada em vigor da Lei nº 99-A/2021, que introduziu alterações ao Regime Jurídico da Supervisão da Auditoria (RJSA), com a redução do número de categorias de entidades que se qualificam como EIP. Como resultado, o número de auditores de EIP diminui face a 2021, passando de 50 auditores de EIP em 2021 para 25 auditores de EIP em 2022.

No que respeita ao número total de relatórios reportados à CMVM, observou-se um aumento no exercício de 2022 (+0.4%), de 32.211 relatórios, em 2021, para 32.340 relatórios em 2022.

O volume de negócios de Auditoria diminuiu em 2022 face a 2021, sendo que essas sociedades representam 56% dos honorários dos totais (61% em 2021) e 35% do total de relatórios emitidos (43% em 2021).



Figura 4 – Número ROC e SROC – Fonte Relatório de Supervisão da Auditoria (CMVM)

2.4 Revisão Dos Estatutos Da Ordem Dos Revisores Oficiais De Contas

No dia 19 de julho de 2023, a Proposta de Lei n.º 96/XV/1ª foi aprovada na generalidade, tendo o processo de consulta pública terminado no dia 27 de julho de 2023, onde se inclui a alteração do EOROC. A referida Proposta de Lei decorre da reforma da Lei-Quadro das Associações Públicas Profissionais que foi concretizada através da Lei n.º 12/2023, de 28 de março. A CMVM teve a oportunidade de transmitir o seu parecer sobre a Proposta de Lei, no âmbito dos trabalhos subjacentes à iniciativa legislativa. A atual Proposta de Lei visa adaptar o EOROC às determinações previstas na Lei-Quadro das Associações Públicas Profissionais, destacando-se, entre outros:

- a criação e a definição de competências do Conselho de Supervisão e do Provedor dos destinatários dos serviços;
- a composição do Conselho Disciplinar; e
- a clarificação das regras de acesso à profissão.

A atual solução acolhida no quadro nacional em matéria de supervisão pública de auditoria está em linha com a tendência europeia, sendo que em alguns países tem-se verificado o reforço do âmbito de atuação do supervisor público, mediante a centralização de competências de supervisão de toda a atividade de auditoria numa autoridade pública (e.g., Países-Baixos, Finlândia).

A CMVM transmitiu oportunamente a sua disponibilidade e interesse para poder contribuir para os trabalhos legislativos em curso.

Aprovada pela assembleia da República e promulgada pelo Presidente da República, a entrar em vigor durante o ano de 2024, lei nº 79/2023 de 20 de dezembro.

2.5 Códigos de ética e Deontologia profissional

Atualmente, é comum na literatura separar a ética em três principais domínios, a ética descritiva, ética metaética e a ética normativa (MacIntyre, 2006). Assim, a ética descritiva visa, empiricamente a análise da moralidade existente dentro das comunidades e, portanto, sempre associada às ciências sociais e, não tem como base qualquer base

jurídica. A ética metaética representa uma área relativamente recente e, tem como finalidade entender a lógica das estruturas semânticas e pragmáticas de argumentação moral e ética, ou seja, a sua origem e significado.

A ética normativa corresponde à reflexão metodológica sobre a moralidade e combate a sua crítica na razão de ser, com base em normas e padrões para a atuação e conduta. Entram neste campo direitos jurídicos relacionados.

Através dos Decretos-Lei n.º 224/2008 e 225/2008, ambos de 20 de novembro, foi transposta para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas.

Deste modo, para o exercício das suas funções de interesse público, os auditores devem observar e cumprir o novo Código de Ética, que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objetivo de:

- Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- Avaliar a importância das ameaças identificadas;
- Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

É de salientar ainda que o Código de Ética dos ROC`S consagra na sua secção 1 que os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais:

- Integridade, isto é, ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- Objetividade, isto é, não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- Competência e zelo profissional, isto é, manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;

- Confidencialidade, isto é, respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
- Comportamento profissional, isto é, cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

No caso de um auditor determinar que não estão disponíveis as salvaguardas apropriadas ou que elas não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, deve eliminar a circunstância ou o relacionamento que cria as ameaças ou recusar o trabalho ou renunciar ao mandato (Código de Ética da OROC)

Ameaças essas, que o Código de ética da OROC classifica como:

Ameaça de interesse pessoal – a ameaça de que um interesse financeiro ou qualquer outro interesse venha a influenciar de forma indevida o julgamento ou comportamento do auditor;

Ameaça de auto - revisão – a ameaça de que o auditor não avalie adequadamente os resultados de um julgamento ou de um serviço anteriormente efetuados por si próprio, pela empresa em que se integra ou por entidades da rede, associação ou aliança a que pertence;

Ameaça de representação – a ameaça de que o auditor defenda a posição de um cliente, ao ponto de a sua objetividade poder vir a ficar comprometida;

Ameaça de familiaridade – a ameaça de que, devido a um relacionamento íntimo ou prolongado com um cliente ou pessoa com cargo de responsabilidade no cliente, o auditor seja demasiado condescendente em relação aos seus interesses, ou demasiado acrítico em relação ao seu trabalho; e

Ameaça de intimidação – a ameaça de que o auditor seja dissuadido de atuar objetivamente devido a pressões reais ou veladas, incluindo tentativas para exercer influência indevida sobre si.

CAPÍTULO III – GUIA DE APLICAÇÃO DE INDICADORES DE QUALIDADE DA AUDITORIA

O guia foi elaborado pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários com o contributo de grupo de trabalho constituído em abril de 2019, que contou com a participação das seguintes entidades:

- Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões;
- Banco de Portugal;
- Individualidades ligadas a Academia;
- Individualidades ligadas a órgãos de fiscalização;
- Inspeção Geral de Finanças;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

O principal objetivo na constituição deste grupo de trabalho foi a definição e seleção de indicadores e métricas de qualidade da auditoria, garantindo o debate profundo e adequado face as exigências do nosso mercado e tendo em consideração as melhores práticas nesta matéria a nível internacional.

Para concretizar este objetivo, o grupo de trabalho seguiu a seguinte abordagem:

- Análise dos modelos de AQI (*Audit Quality Indicators*) existentes e nível internacional e identificação dos principais indicadores/métricas utilizadas;
- Avaliação dos principais indicadores/métricas considerando as características específicas do mercado português;
- Definição dos principais desafios associados a cada um dos indicadores/métricas;
- Seleção de indicadores/métricas críticos tendo em consideração o âmbito mais restrito que se pretende alcançar numa fase inicial;
- Operacionalização do modelo.

O guia é ajustado periodicamente, tendo sido atualizado em abril de 2021 e em setembro de 2022

No Guia de setembro de 2022 foram incluídos outros indicadores relevantes, que no entender da CMVM podem contribuir para a qualidade da auditoria em Portugal e devem ser considerados pelos principais intervenientes (nomeadamente, auditores e órgãos de fiscalização) nos seus processos de auditoria.

Após dois anos de aplicação do Guia e tendo por base o entendimento recolhido pela CMVM junto de alguns órgãos de fiscalização de entidades de interesse público nacionais, bem como a informação divulgada publicamente em outros países sobre esta mesma matéria, no presente capítulo são identificados outros indicadores e respetivas métricas que são suscetíveis de complementar aqueles que foram apresentados em detalhe.

3.1 Enquadramento

Os Indicadores de Qualidade de Auditoria ou *Audit Quality Indicators* (AQI) corresponde a métricas de avaliação de alguns aspetos do processo de auditoria financeira que são fundamentais para promover a qualidade da auditoria.

É provável que seja alcançada melhor qualidade de auditoria quando as equipas de auditoria tenham demonstrado o seguinte:

- Valores, ética e atitudes apropriados;
- Conhecimento, qualificação e experiência adequados e tempo suficiente para executar o trabalho de auditoria;
- Aplicação de um processo de auditoria e de procedimentos de controlo de qualidade que cumprem as normas legais e regulamentos aplicáveis;
- Interação apropriada com os intervenientes do processo de auditoria relevante.

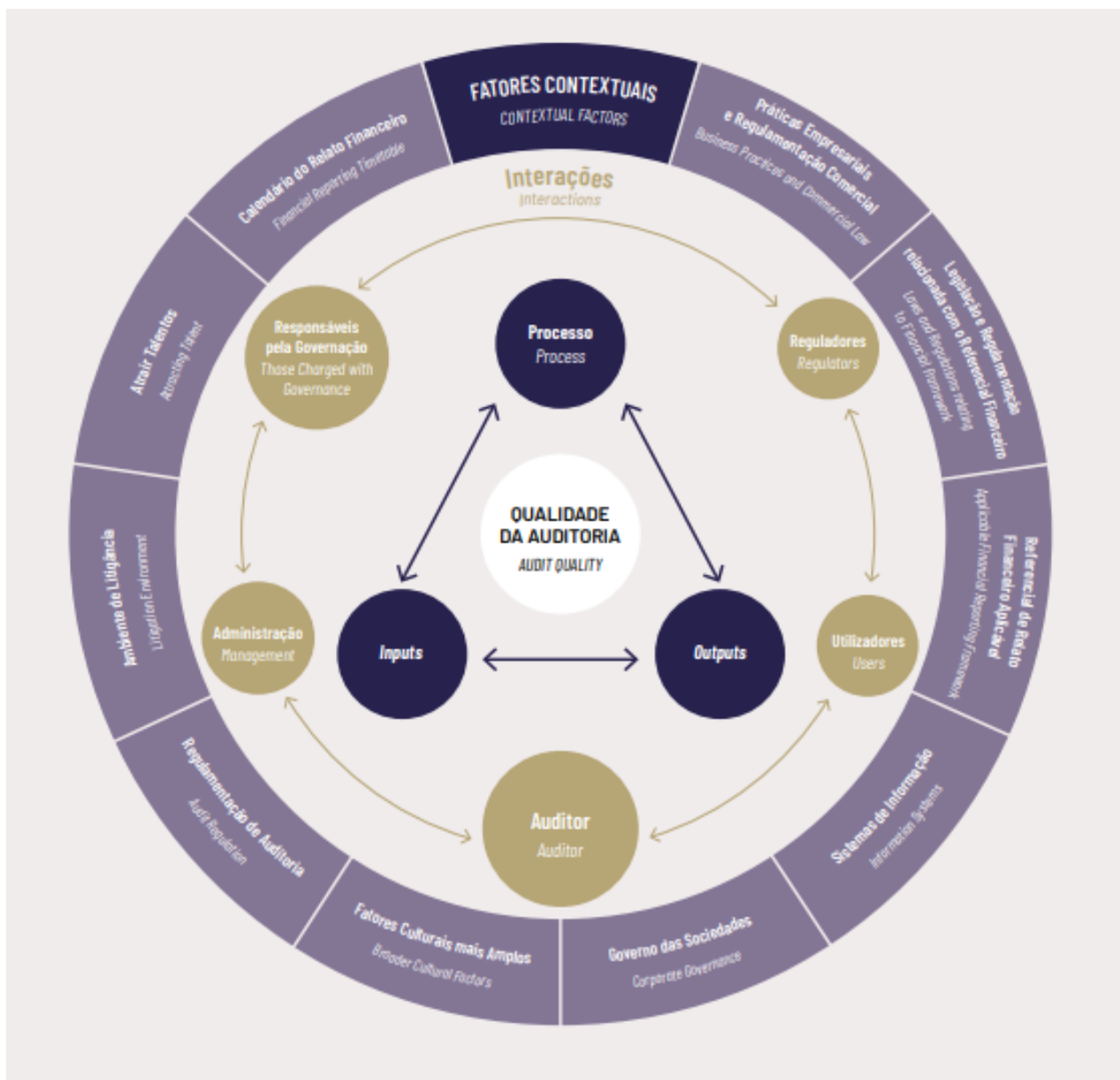


Figura nº 6 – Qualidade da Auditoria – Fonte Guia de aplicação de indicadores de qualidade de auditoria

No referido documento são destacados os elementos que integram o processo de auditoria que se podem sistematizar nas seguintes categorias:

Inputs – correspondem aos fatores relacionados com o conhecimento, capacidade, experiência das equipas de auditorias, valores, éticos e atitude dos auditores e disponibilidade para realizar os trabalhos de auditoria.

Processo – inclui todas as variáveis relacionadas com o rigor na execução dos trabalhos e o processo de monitorização da qualidade da auditoria.

Outputs – inclui não só a certificação legal das contas e/ou relatório de auditoria, mas também outros documentos que não são do conhecimento do público em geral.

Principais interações ao longo de todo o processo de auditoria, já que o auditor tem necessidade de interagir com vários intervenientes, destacando-se os órgãos de fiscalização, os restantes órgãos sociais, os supervisores e outros utilizadores das demonstrações financeiras.

Fatores externo que correspondem às restantes componentes que influenciam direta ou indiretamente a execução dos trabalhos de auditoria como por exemplo leis e regulamento.

Os órgãos de fiscalização das sociedades têm um papel muito importante no processo de auditoria (número 3 do artigo 3º da lei nº 48/2015 de 9 de setembro), na medida em que têm um conjunto de deveres que influenciam o trabalho dos auditores, nomeadamente:

- Acompanhamento e revisão legal das contas individuais e consolidadas;
- Verificar e acompanhar a independência do auditor;
- Selecionar os auditores a propor à assembleia geral para eleição e recomendar justificadamente a preferência por um deles.

O guia não visa limitar a atuação dos órgãos de fiscalização em matéria de seleção e monitorização dos auditores, sendo uma base indicativa de alguns elementos que podem influenciar positivamente a qualidade dos trabalhos de auditoria. Os órgãos de fiscalização devem avaliar a razoabilidade dos indicadores e métricas propostas no Guia e, em conjunto com os auditores, avaliar a necessidade de utilizar outros indicadores/métricas que se adequem às circunstâncias que consideram relevantes no âmbito das suas funções. Neste contexto, os órgãos de fiscalização podem e devem solicitar toda a informação aos auditores sempre que entendam necessária, desde que a mesma seja útil no exercício das suas funções de seleção dos auditores e monitorização dos trabalhos da auditoria, para além da informação proposta pelo Guia.

Um modelo de AQI não tem o propósito de ser uma fórmula direta e única para determinar a qualidade da auditoria em particular ou aferir se o auditor cumpriu as suas obrigações, mas considera-se um instrumento útil que permite sistematizar informação sobre alguns dados críticos do processo de auditoria. Os AQI devem ser interpretados considerando o

contexto da entidade auditada tendo em conta a sua complexidade, dimensão e evolução. A leitura dos AQI sem contextualização pode fornecer informação errónea e inconsequente.

3.2 Objetivos dos AQI

O modelo de AQI, pretende-se alcançar os seguintes objetivos principais:

- Identificar os principais indicadores e métricas de avaliação, que permitam operacionalizar o conceito da qualidade da auditoria;
- Promover uma cultura da qualidade nas empresas de auditoria;
- Conferir maior transparência e objetividade ao mercado de auditoria;
- Promover o debate sobre a qualidade de auditoria com os principais interessados;
- Criar ferramentas de apoio aos órgãos de fiscalização no processo de monitorização e seleção dos auditores.

O desenvolvimento de um modelo de AQI irá permitir obter informação periódica, sistematizada e adequada sobre os vários fatores que contribuem para a promoção da qualidade da auditoria.

3.3 Divulgação e Desafios

A implementação de um modelo de AQI envolve alguns desafios que os auditores de EIP devem ter presentes e observar, nomeadamente:

- Adaptação dos sistemas de informação;
- Definição de políticas internas de monitorização;
- Formação das suas equipas;
- Avaliação dos indicadores e métricas, designadamente a interpretação e justificação das variações significativas;
- As necessidades dos principais utilizadores.

A CMVM recomenda aos auditores de EIP o estudo do Guia e a realização dos esforços necessários para obtenção de informação sobre os indicadores e métricas por empresa e projeto de auditoria.

3.4 Âmbito

Objetivo de estabelecer um conjunto de indicadores que em conjunto com uma avaliação qualitativa possam permitir avaliar a qualidade da auditoria.

O Guia de Aplicação de Indicadores de Qualidade da Auditoria, elaborado pela CMVM, recomenda a utilização de 8 indicadores que permitem obter informação útil sobre vários fatores que contribuem para a qualidade da auditoria, numa perspetiva da empresa e/ou projeto de auditoria.

INDICADORES	DESCRIÇÃO	EMPRESA	PROJETO
Constituição das Equipas	Envolvimento adequado dos colaboradores com mais experiência	Todas as horas incorridas em todos os trabalhos de auditoria conducentes à emissão das opiniões sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N	Horas incorridas conducentes à emissão da opinião sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N (planeamento, execução e conclusão)
Responsabilidades Sob Gestão	Disponibilidade do sócio responsável pela auditoria	Todas as horas sob gestão dos sócios de auditoria da empresa referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N	Todas as horas sob gestão do sócio responsável pelo projeto de auditoria referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N
Experiência	Experiência das equipas de auditoria	Número de anos de experiência dos colaboradores envolvidos nos projetos de auditoria e dos anos na empresa com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N, calculado a data da finalização dos projetos da auditoria	Número de anos de experiência corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos no projeto de auditoria com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N, calculado na data da finalização do projeto de auditoria

INDICADORES	DESCRIÇÃO	EMPRESA	PROJETO
Formação	Número de horas de formação	Horas de formação durante o período de 12 meses findo a 30 de junho de cada exercício	Não aplicável
Rotação dos Colaboradores	Percentagem de saídas de colaboradores	Todas as saídas / entradas de colaboradores de auditoria da empresa no período de 12 meses findo em 30 de junho de cada exercício	Não aplicável
Horas por Fases de Auditoria	Horas despendidas em cada uma das fases de auditoria e indicadores das datas de conclusão	Não aplicável	Horas incorridas no processo de auditoria às contas da entidade auditada com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N
Resultados dos Controlos de Qualidade	Resultados dos processos de monitorização interna e externa	Informação relativa aos processos de monitorização interna e externa realizados durante o período de 12 meses findo a 30 de junho de cada exercício	Não aplicável
Funções de Controlo de Qualidade	Colaboradores afetos às áreas de controlo de qualidade	Horas incorridas nas funções de controlo de qualidade durante o período de 12 meses findo a 30 de junho de cada exercício	Não aplicável

3.5 Tipos de Controlo

3.5.1 Controlo de qualidade externo e interno

Tendo em conta o trabalho de auditoria e demonstrações financeiras que é desenvolvido no âmbito da atividade profissional dos ROC considera-se a ISA 315, no que diz respeito à compreensão da entidade e do seu ambiente, incluído igualmente, o controlo de qualidade interno. Um sistema de controlo de qualidade interno contribui para reduzir os riscos associados à atividade profissional exercida e ao mesmo tempo, proporcionar uma razoável segurança do cumprimento das normas profissionais e requisitos legais aplicáveis, objetivo estabelecido no parágrafo 11 da ISQC (Costa, 2008).

O sistema de controlo interno está subdividido em controlo administrativo e contabilístico.

O sistema de controlo contabilístico inclui o plano de organização, os registos e os procedimentos relacionados com a salvaguarda dos ativos e a confiança que inspiram os registos contabilísticos (Teixeira & Correia, 2002: pág. 19).

Segundo o *The Institute of Internal Auditors* (IIA) o controlo interno representa qualquer ação que seja aplicada através da gestão no sentido de reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam devidamente cumpridos (Marçal e Marques, 2011).

Deste modo, o controlo interno tem como responsabilidade garantir as boas práticas de gestão e processos, acompanhados pelo cumprimento das políticas estabelecidas pela Administração. Deve ser entendido então como “um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objetivos principais da instituição, tendo em conta os objetivos operacionais, os objetivos de eficácia e eficiência dos recursos, os recursos de fiabilidade da informação financeira e os objetivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008: pág. 12).

Ao nível internacional, o controlo de qualidade interno tem sido regulamentado ao longo dos anos, com algumas alterações. O primeiro organismo a definir o controlo interno foi o *American Society for Quality Control* (AICPA) em 1934, o qual definiu o controlo interno como um plano de organização com a finalidade de garantir a salvaguarda de

ativos, verificar a adequação e fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e estimular a adesão para as políticas que sejam estabelecidas pela gestão (Morais & Martins, 2007).

Tal como dito anteriormente, o organismo que deu maior ênfase ao conceito de controlo interno foi o AICPA, embora tenham sido desenvolvidos outros modelos como é o caso do Modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), que consagra que o controlo interno representa um processo seguido pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização com vista a garantir um grau de confiança razoável na realização de vários objetivos conforme figura abaixo: (Morais & Martins, 2007, pp.30-31).



Figura nº 7 – Objetivos do Modelo COSO – Fonte AICPA

3.5.2 Controlo de qualidade horizontal e vertical

O controlo de qualidade horizontal e vertical é utilizado pelos controladores-relatores nas supervisões aos ROC'S e SROC'S, no âmbito do Controlo de Qualidade em Auditoria.

O controlo de qualidade horizontal é consubstanciado na avaliação global da atividade da Sociedade no que se refere à forma e adequação do exercício das funções no âmbito das competências exclusivas dos Revisores Oficiais de Contas, à suficiência e adequação/qualificação dos meios materiais e humanos, bem como à observância dos deveres legalmente estabelecidos, incluiu uma análise das questões da independência, da formação contínua, da ética e deontologia, da adequação dos recursos e, ainda, a descrição e avaliação do sistema interno de qualidade de cada entidade supervisionada.

Os elementos que devem ser verificados, se foram ou não bem implementados, no controlo horizontal ao nível da ISQC 1, são:

- As declarações de independência dos sócios e colaboradores;
- Os formulários de aceitação ou retenção de clientes;
- Os formulários relativos ao recrutamento de colaboradores e ao posterior desempenho destes.

O controlo de qualidade vertical tem como objetivo principal a avaliação da instrução de processos de trabalho de auditoria das empresas, segundo os normativos de contabilidade que estão subjacentes à apresentação das DF e, a identificação das normas e orientações técnicas de auditoria. A maior parte dos padrões de referência que são usados no controlo vertical resultam das normas internacionais de auditoria, orientações e éticas aprovadas ou reconhecidas pela OROC.

Num controlo vertical deve ser selecionada uma amostra suficiente de dossiês de cada entidade, para observação e verificação da adequação do planeamento e dos recursos do trabalho de auditoria.

Assim, podemos concluir que numa supervisão de controlo de qualidade em auditoria é numa primeira abordagem, aplicado um controlo de qualidade horizontal para os Controladores-Relatores perceberem se a entidade respeita o disposto na ISQC1 e, posteriormente, e de uma forma mais minuciosa, é feito um controlo de qualidade vertical aos dossiês de trabalho, que vai averiguar se todos os trabalhos de auditoria dessa entidade

foram desenvolvidos de acordo com as normas internacionais de auditoria (ISA'S) e se o planeamento do trabalho foi respeitado.

3.6 Perspetivas futuras do controlo de qualidade na Auditoria, ISQM 1 e ISQM 2

A **ISQM 1** (*International Standard on Quality Management 1*), emitida pela IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), substitui a antiga ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*) e estabelece requisitos para a gestão da qualidade das empresas que realizam auditorias, revisões, outros trabalhos de asseguaração e serviços relato.

Principais aspetos da ISQM 1:

- Foco na Gestão da Qualidade Baseado em Risco:

A ISQM 1 adota uma abordagem de risco, exigindo que as empresas identifiquem e avaliem riscos que possam impactar a qualidade de seus trabalhos.

As empresas devem projetar e implementar respostas apropriadas para mitigar os riscos.

- Personalização do Sistema de Gestão de Qualidade:

O sistema de qualidade deve ser adaptado às circunstâncias específicas da empresa, como seu porte, complexidade, estrutura e tipos de serviços prestados.

- Componentes do Sistema de Gestão da Qualidade, A ISQM 1 define oito componentes:

- ambiente de gestão e liderança;
- requisitos éticos relevantes;
- aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e compromissos específicos;
- realização de trabalhos;
- recursos;
- processo de monitoramento e remediação;
- rede de exigências (caso a empresa seja parte de uma rede);
- informações e comunicações.

➤ Proatividade na Identificação e Resolução de Problemas:

A norma enfatiza a necessidade de monitorar continuamente a eficácia do sistema e corrigir quaisquer deficiências.

➤ Prazo de Implementação:

A ISQM 1 entrou em vigor em 15 de dezembro de 2022. As empresas foram obrigadas a ter um sistema de gestão da qualidade implementado e operacional até esta data.

As principais diferenças entre ISQM 1 e ISQC 1:

- ✓ Abordagem baseada em risco: A ISQM 1 é mais dinâmica e proativa, enquanto a ISQC 1 seguia uma abordagem mais prescritiva.
- ✓ Monitoramento contínuo: Reforça a necessidade de supervisão contínua, ao contrário do monitoramento periódico da ISQC 1.
- ✓ Adaptação às condições da firma: Maior flexibilidade para que o sistema de gestão da qualidade seja adaptado à realidade específica da empresa.

A **ISQM 2** (*International Standard on Quality Management 2*) é uma norma complementar à ISQM 1 e concentra-se nos requisitos relativos à Revisão de Qualidade dos Trabalhos (*Engagement Quality Review*), definindo critérios para quando e como as revisões devem ser realizadas, além de estabelecer as responsabilidades do revisor de qualidade.

A ISQM 2 foi emitida pela IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) e, assim como a ISQM 1, entrou em vigor em 15 de dezembro de 2022.

➤ Objetivo da ISQM 2:

Garantir que os revisores de qualidade dos trabalhos contribuam para o cumprimento de altos padrões de qualidade nos compromissos realizados pela empresa.

➤ Requisitos para Revisões de Qualidade:

A ISQM 2 exige que empresas designem revisores de qualidade para determinados tipos de trabalhos, como auditorias de demonstrações financeiras de entidades de interesse público ou outras circunstâncias consideradas de maior risco pela empresa.

➤ Elegibilidade e Nomeação do Revisor de Qualidade.

O revisor deve possuir as seguintes características.

- Independência e objetividade: Não pode estar envolvido diretamente no trabalho que está revisando.
- Competência técnica e experiência: Deve ter conhecimento adequado sobre o setor, as normas aplicáveis e os riscos associados.
- Autoridade adequada: Deve ter a capacidade de interagir com a equipe do trabalho e, se necessário, contestar decisões.
- Áreas de Foco da Revisão de Qualidade.

A ISQM 2 estabelece que o revisor deve avaliar:

- ✓ A independência da empresa e da equipe do trabalho;
- ✓ A adequação e suficiência da evidência de auditoria obtida;
- ✓ A conclusão do trabalho e emissão do relatório para assegurar que seja apropriada, considerando as circunstâncias.

Documentação:

- O revisor deve documentar as discussões, as questões identificadas e as conclusões alcançadas durante o processo de revisão.

Integração com a ISQM 1:

- Enquanto a ISQM 1 trata do sistema de gestão da qualidade como um todo, a ISQM 2 detalha especificamente os aspectos relacionados à revisão de qualidade dos trabalhos. Ambas as normas devem ser aplicadas de forma integrada.

Quando a ISQM 2 é aplicável:

- ✓ A norma exige revisões de qualidade em Auditorias de demonstrações financeiras de entidades de interesse público (EIP).
- ✓ Trabalhos em que a empresa identifique riscos elevados que justificam uma revisão de qualidade.
- ✓ Outros compromissos que a empresa determine, com base no sistema de gestão da qualidade, que precisam de uma revisão adicional.

Diferença entre ISQM 1 e ISQM 2:

- ✓ ISQM 1: Aborda o sistema geral de gestão da qualidade em uma empresa.
- ✓ ISQM 2: Foca na revisão de qualidade específica de compromissos (auditorias e outros trabalhos).

Fonte: IFAC (*International Federation of Accountants*)

CAPÍTULO IV - O CONTROLO DE QUALIDADE DA AUDITORIA

4.1 Antecedentes Teóricos e Metodologias da Qualidade e Controlo da Auditoria

O enfoque recai sobre a Comissão de Mercados de valores Mobiliários (CMVM) e os e os procedimentos de registo, as bases de funcionamento e os mecanismos de suspensão de auditores e entidades de auditoria são pormenorizados em profundidade. Por último, abordar as práticas internacionais relevantes no domínio da supervisão da qualidade da auditoria, apresentando uma panorâmica dos sistemas de supervisão existentes em diferentes países, como os EUA, o Reino Unido e nos Estados-Membros da UE, a Itália e Irlanda.

Uma análise crítica da literatura e da regulamentação contabilísticos permitiu constatar que ao longo de sua evolução, a auditoria como processo, com desenvolvimento mais pronunciado, passou por três etapas cronológicas.

Assim, a primeira fase do desenvolvimento da auditoria esteve associada ao desenvolvimento da auditoria nos Países UE (Alemanha, Áustria, França, Espanha), onde a atividade se centra nos interesses dos bancos e organizações governamentais. Assim, a auditoria confirmativa refere-se ao modelo europeu de estabelecer relações jurídicas em matéria de atividade de auditoria, segundo as quais a atividade é estritamente regulada pelo estado, e as funções de controlo do estado são confiadas a órgãos centralizados.

A segunda etapa refere-se ao modelo anglo-saxónico, que foi desenvolvido nos países de língua inglesa, onde a regulamentação da atividade de auditoria é executada principalmente por associações profissionais de auditoria pública, ou seja, assumiu a forma de autorregulação.

A diferença entre os conceitos de regulação de auditoria deve - se às tarefas que a auditoria resolve e à desigualdade grau de intervenção governamental na regulação e organização da atividade de auditoria. Na terceira etapa, o básico conceito de auditoria como materialidade, risco de auditoria e amostragem foram formados.

Assim, em meados da década de 1990, a auditoria substantiva e a auditoria de controlo foram plenamente realizadas e deram origem à moderna auditoria baseada em risco. A génese da auditoria em Portugal (Fonte: IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*)).

4.2 Organização do Sistema de Supervisão da Qualidade do Trabalho de Auditoria

Tratar dos princípios e elementos definidores da qualidade do trabalho de auditoria, fornecer uma visão abrangente de como as organizações e autoridades lidam com controlo de qualidade e garantia de qualidade em auditoria financeira.

Considerações sobre a frequência dos controlos implementados são apresentados, e é proposta uma estrutura específica para a autoridade de supervisão para agilizar o processo. Estabelece também os princípios fundamentais subjacentes ao desenvolvimento de um sistema de supervisão da qualidade do trabalho de auditoria e discutir detalhadamente como documentar esses princípios, contribui para melhorar a qualidade da auditoria.

Também aborda questões específicas para pequenas entidades de auditoria e investiga a experiência internacional para identificar boas práticas que possam ser integradas na auditoria processo. Revelar preocupações sobre o desenho do sistema para supervisionar a qualidade da auditoria funciona e explora como as mudanças relacionadas com a auditoria das demonstrações financeiras nos Estados-Membros da UE afetam nesta área e como estes países reagem às mudanças legislativas. Também examina o processo de supervisão nos Estados-Membros da UE e compara-a com a situação em Portugal.

Há uma variedade de fatores que podem influenciar a forma como os auditores de diferentes empresas e mesmo da mesma empresa realizam auditorias, o que permite garantir a qualidade da auditoria por mais de apenas regras. É difícil e dispendioso avaliar a qualidade da auditoria por organizações profissionais, mas também por beneficiários da auditoria. Ou seja, a entidade auditora ou os auditores, conforme o caso, podem oferecer diferentes serviços de qualidade aos seus clientes, ou podem oferecer serviços de qualidade diferente aos mesmos clientes de um período para outro (Fonte: Regulamento (UE) N° 537/2014).

Do ponto de vista da qualidade, a auditoria tem sido avaliada ao longo do tempo tanto do ponto de vista institucional como outra perspectiva das partes interessadas. Do ponto de vista institucional, a qualidade da auditoria tem sido avaliada em termos de saber se as organizações profissionais e/ou supervisores do trabalho dos auditores financeiros verificam cumprimento das normas legais e profissionais aplicáveis. Do ponto de vista das partes interessadas, os critérios geralmente são diferentes.

A avaliação da qualidade ao nível da profissão oferece a possibilidade de medidas corretivas, ou sanções cuja aplicação possa ser verificada. A avaliação da qualidade por outras partes interessadas, tais como investidores, parceiros ou concorrentes, envolve apenas a opção de adaptar o comportamento dos auditores ou entidades de auditoria às reações dos clientes atuais e potenciais.

O objetivo da entidade de auditoria é estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que lhe proporcione com razoável segurança de que:

- a entidade de auditoria e seus funcionários cumprir às normas profissionais e legais e requisitos regulamentares; e
- os relatórios emitidos pela entidade ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados às circunstâncias.

A revisão do controlo de qualidade do trabalho concentra-se na avaliação de um trabalho de auditoria específico e garantindo que atenda aos padrões profissionais. A revisão fornece evidência específica para avaliar se a auditoria as equipas estão a cumprir as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da empresa. A monitorização tem um papel mais amplo, cobrindo a avaliação contínua de todo o sistema de controlo de qualidade da empresa, incluindo inspeções periódicas de compromissos.

4.3 O conceito de Qualidade em Auditoria

Um dos principais requisitos deve ser refletir a necessidade de cumprir os requisitos das entidades estruturas reguladoras, enquanto, por outro lado, a qualidade da auditoria é largamente determinada pelas expectativas dos utilizadores dos serviços de auditoria em termos do resultado. Assim, o autor formulou sua própria definição na abordagem da pesquisa (Norma sobre a Gestão da Qualidade ISQM1/ISQM2)

A qualidade da auditoria é um nível de desempenho e integridade no processo de auditoria que consiste em garantir o cumprimento das expectativas dos usuários-chave grupos, garantindo um nível adequado de confiança na exatidão das informações financeiras auditadas e conformidade rigorosa com padrões profissionais de auditoria e regras éticas dos auditores, incluindo métodos e princípios de auditoria estabelecidos no Código de Ética Profissional.

A entidade é obrigada a documentar as suas políticas e procedimentos e, portanto, a informar o seu pessoal sobre eles. Em geral, a comunicação de políticas e procedimentos de controlo de qualidade ao seu pessoal inclui uma descrição das políticas e procedimentos, dos objetivos para os quais foram concebidos e da mensagem de que cada colaborador é responsável pela qualidade das atividades desempenhadas, em decorrência de quais se espera que os funcionários cumpram essas políticas e procedimentos.

Ao fazê-lo, a entidade o pessoal é incentivado a comunicar suas opiniões e preocupações sobre o controle de qualidade, o que sublinha a importância de obter feedback sobre o sistema de controlo de qualidade da entidade (Fonte: Revistas - *The International Journal of Auditing* ou *Managerial Auditing Journal*)

4.4 Instruções para Melhorar o Sistema de Garantia de Qualidade para Trabalho de Auditoria

O relatório de Supervisão de Auditoria (CMVM), revela conceitos-chave relativos à determinação da materialidade e do risco em auditoria trabalhar com o objetivo de garantir um trabalho de auditoria de maior qualidade. Neste contexto, os tipos de riscos de auditoria são analisados os vínculos com o processo do plano de materialidade de acordo com as demonstrações financeiras obtidas das entidades. Incluem questões como determinar o limite geral de materialidade, alocando o limite geral de materialidade a vários equilíbrios patrimoniais e avaliação do erro tolerável aplicado às contas. Paralelamente, explorar orientações para melhorar o sistema educacional para melhorar a qualidade do trabalho de auditoria. Padrões profissionais para auditores são apresentados e detalhados e propostas soluções para superar os desafios atuais relacionados à qualificação e educação do auditor.

Quadro da fase de supervisão de auditoria

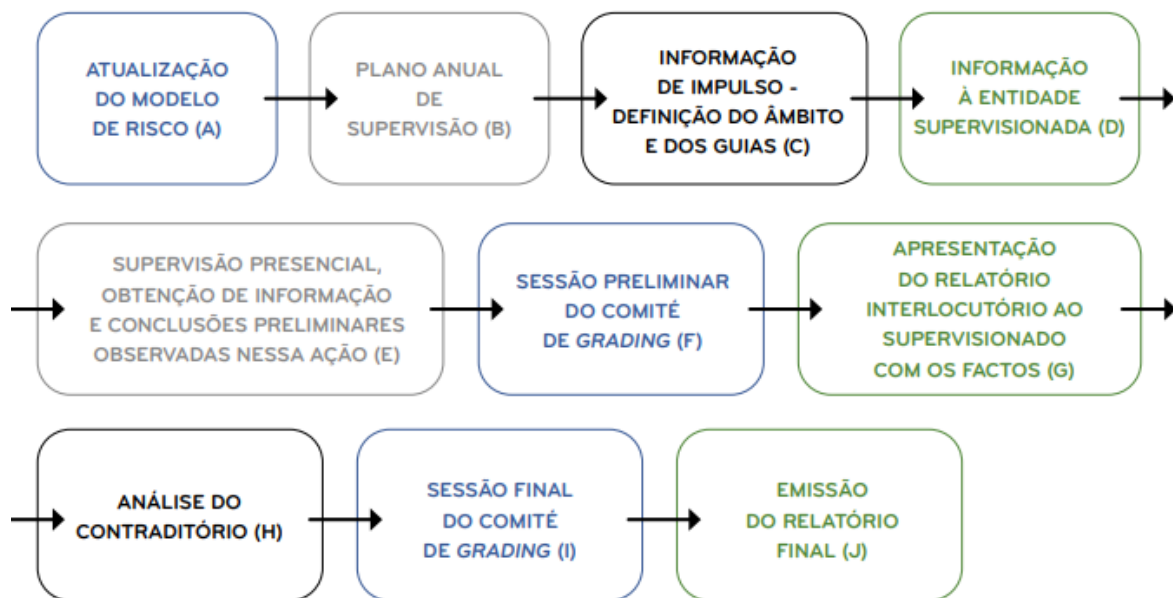


Figura 9 - Fases de Supervisão Regular - Fonte Relatório de Supervisão da Auditoria (CMVM)

CAPÍTULO V – ESTUDO SOBRE A EVOLUÇÃO DA SUPERVISÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE AUDITORIA

5.1 Metodologia

5.1.1 Objetivos e Tipos de Estudos

O objetivo do estudo será analisar a evolução do Controlo de Qualidade efetuado pela OROC em Portugal.

O estudo será desenvolvido através da análise dos Relatórios de Controlo de Qualidade disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), entre os anos de 2017 a 2023.

Analisar a evolução do número de ROC e SROC, o número de dossiês analisadas através do controlo horizontal e vertical e a seleção dos controladores-relatores.

Conclusões sobre os controlos de qualidade, ações de acompanhamento e interações com a CMVM.

5.2 Análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade e Resultados Globais do sistema de Controlo de Qualidade da Auditoria

5.2.2 Apresentação dos Resultados

A análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade foi dividida em 11 pontos de estudo. O objetivo foi fazer uma comparação desses 11 pontos da análise dos Relatórios. Para conseguir perceber a evolução e melhorias dos mesmos, ao longo dos 6 anos.

Desta forma divide a análise dos Relatórios da seguinte forma:

1. Introdução
 - a. Objetivos do ano
2. Programa de Intervenção
3. Sorteio Público
4. Seleção dos Controladores-Relatores
5. Seleção dos Dossiês
6. Afetação dos Controladores-Relatores a entidade e Dossiês
7. Conclusões dos Controlos de Qualidade Programados
8. Ações de Acompanhamento
9. Interações com a CMVM
10. Respostas às recomendações efetuadas pela CMVM
11. Notas Finais

1- Análise a Introdução

No primeiro ponto de análise temos a introdução aos Relatórios de Controlo de Qualidade, que é sempre muito semelhante em todos os anos de análise. A introdução visa salientar os anos a que se referem os Relatórios e os tipos de controlos utilizados pelos Controladores-Relatores.

Os relatórios referem-se a uma atividade desenvolvida num período, que consiste no planeamento e monitorização dos controlos de qualidade programada aos revisores e sociedades relativos às DF'S dos exercícios.

Com a entrada em vigor em 1 de janeiro de 2016, da Lei nº 148/2015 de 9 de setembro com as alterações introduzidas pela Lei nº 99-A/2021, que aprovou a Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), cabe à CMVM a realização dos controlos de qualidade programados aos revisores (ROC) e sociedades de revisores (SROC) de entidades de interesse público, tendo a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), em consequência, exercido essas atribuições relativamente aos exames de demonstração financeira referente a 31 de dezembro de 2016 e seguintes, efetuados por estes revisores e sociedades de revisores.

Com a entrada em vigor em 1 de janeiro de 2016, da Lei nº 140/2015 de 7 de setembro com as alterações introduzidas pela Lei nº 99-A/2021, que aprovou o estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), a OROC manteve o controlo de qualidade programado, agora com a supervisão da CMVM, aos revisores e sociedades de revisores que não realizam revisão legal de contas de entidades de interesse público. De acordo com o previsto no nº 3 do artigo 12º do Regulamento do Controlo de Qualidade, todas as SROC/ROC devem ser objeto de, pelo menos, um controlo em cada período de seis anos, espelhando o previsto no Regulamento (UE) nº 537/2014 (artigo 26º, nº 2, b) e no RJSA (artigo 41º, nº 1 g).

O controlo de qualidade exercido pela OROC deve integrar, no mínimo, as disposições previstas no Regulamento da CMVM nº 4/2018.

Atualmente, nos Relatórios existem dois tipos de controlos de qualidade, em primeiro lugar temos o controlo de qualidade programado que abrange a totalidade dos revisores e sociedades de revisores de entidades de interesse público, em períodos de 3 anos e os restantes revisores e sociedades de revisores em períodos de 6 anos.

O controlo de qualidade programado inclui um controlo horizontal de cada sociedade em sorteio público e controlo vertical sobre os dossiês dessas entidades.

Os controlos de qualidade não programados são deliberados pelo conselho diretivo de forma a avaliar a qualidade de trabalhos específicos e situações previstas no regime jurídico, como honorários anormalmente baixos.

Para a realização desses controlos existem guias predefinidos pelo setor de atividade para o controlo vertical, sendo que o guia para o controlo horizontal inclui a análise das questões da independência, o cumprimento dos procedimentos que a lei impõe aos SROC/ROC em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, da forma contínua, da ética e deontologia, da adequação dos recursos e, ainda a avaliação da adequação do sistema de controlo de qualidade (ISQC 1).

Estes guias, incluem uma parte a preencher pelo controlado e outra a preencher pelo controlador-relator, visando um aumento da eficiência e eficácia da ação do controlador-relator, e estão alinhados com as normas de auditoria atualmente em vigor, considerando, naturalmente, as normas de contabilidade e de relato financeiro também vigentes.

a) Análise dos objetivos do Ano

Ao longo dos anos os objetivos vão sendo a promoção da aplicação generalizada e progressiva do controlo da qualidade, o aperfeiçoamento dos processos de controlo que têm vindo a ser introduzido e a sensibilidade dos Revisores Oficiais de Contas para a importância da missão do Controlador-Relator na melhoria dos padrões de qualidade.

2- Análise dos programas de intervenção

Em conformidade com o Plano de Ação estabelecido e as disposições do Regulamento do Controlo de Qualidade aprovado na assembleia Geral de 30 de junho de 2016, estes vêm salientar alguns pontos importantes que os Controladores têm de ter especial atenção, nomeadamente:

- A adequação dos meios utilizados pelos revisores face à natureza e dimensão dos trabalhos controlados;
- O cumprimento das normas e diretrizes de revisão/auditoria e legislação aplicável;
- A coerência entre as verificações efetuadas e evidências pelos revisores nos seus documentos de trabalho e nas conclusões extraídas e relatadas.

Está presente nos programas de intervenção a realização de controlo de qualidade para efeitos de emissão de parecer para registo de auditores na CMVM.

Nos programas de intervenção vem também exposto, os acompanhamentos dos processos com recomendações/observações de relevância constatadas no controlo de qualidade de exercícios anteriores, com o objetivo de verificar as implementações e as intervenções pontuais relativamente a controlos de qualidade efetuados por deliberação do Conselho Diretivo.

O cumprimento do programa de Controlo de Qualidade é um desígnio prioritário para a OROC, sendo uma parte significativa dos seus recursos canalizados para o efeito.

3-Análise dos Sorteios Público

Nos sorteios públicos são sorteados os números das amostras que iram ser posteriormente sujeitas a controlo de qualidade. No quadro seguinte podemos ver ao longo dos anos em análise o número processos selecionados para controlo de qualidade:

Nº Processos	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
SROC	26	36%	21	33%	23	34%	23	30%	24	42%	24	47%
ROC	46	64%	42	67%	45	66%	53	70%	33	58%	27	53%
Total	72	100%	63	100%	68	100%	76	100%	57	100%	51	100%

Quadro nº 1 Número de processos para controlo de qualidade – Fonte Elaboração Própria

Conforme atrás mencionado, a OROC manteve o controlo de qualidade dos ROC/SROC que não realizam auditoria a entidades de interesse público. Como tal, todos os anos, aquando da realização do sorteio público, é efetuada uma análise dos ROC/SROC inscritos de forma a expurgar aqueles que auditam entidades de interesse público e, como tal, são supervisionados diretamente pela CMVM.

A informação constante das bases de dados da OROC evidencia, a dezembro de 2023 é o seguinte:

	SROC	ROC	Decomposição do número de ROC				
			Sócio ROC com EIP`S	Sócio ROC sem EIP`S	ROC Prática Individual	ROC Contratado	Total ROC
Audidores de EIP	24	0	74	134	0	35	243
Audidores de não EIP	170	162		467	162	12	641
Total	194	162	74	601	162	47	884

Quadro nº 2 Decomposição do número de ROC - Fonte Elaboração Própria

Como se pode verificar, o controlo de qualidade da OROC incide sobre 170 SROC e 162 ROC em prática individual, o que representa um total de 641 ROC em atividade, a entidades não EIP.

No que ao universo das entidades auditadas diz respeito, a informação com referência ao início de dezembro e 2023 é a seguinte:

Nº entidades auditadas	EIP`S	Outras entidades que não EIP`S	Total	%
Auditores de EIP	254	11695	11949	37%
Auditores de não EIP	0	19954	19954	63%
Total	254	31649	31903	100%

Quadro nº 3 Número de entidades auditadas - Fonte Elaboração Própria

Conforme evidenciado no quadro anterior, o controlo de qualidade conduzido pela OROC apresenta uma cobertura de 63% do total das certificações legais/relatórios de auditoria emitidos.

4-Análise da Seleção dos Controladores-Relatores

São publicados o processo, condições gerais e prazos de candidatura a controladores-relatores, rececionadas as candidaturas, a CCQ (Comissão de Controlo de Qualidade), procede à avaliação e seleção dos controladores-relatores nos termos do artigo 8º do Regulamento de Controlo de Qualidade e do artigo 10º do Regulamento da CMVM nº 4/2018 e propõem ao Conselho diretivo uma lista de controladores-relatores que vai ser aprovado e objeto de divulgação.

Neste ponto conseguimos ter uma perceção do número de Controladores-Relatores utilizados por período de controlo de qualidade, informação está apresentada na seguinte tabela:

	2018/2019	2019/2020	2020/2021	2021/2022	2022/2023
Nº de Controladores-Relatores	37	38	26	29	27

Quadro nº 4 Número de Controladores-Relatores - Fonte Elaboração Própria

No final de cada ciclo, o desempenho dos controladores-relatores é avaliado, tendo em conta a qualidade dos relatórios emitidos, a qualidade da comunicação havida com os

ROC/SROC sujeitos a controlo e com a CCQ (Comissão de Controlo de Qualidade), bem como o cumprimento de prazos de entrega e o respeito pelo exercício do contraditório

5-Análise da Seleção dos Dossiês

Com base no Mapa de Atividade Profissional de cada revisor ou sociedade de revisores sorteada no sorteio público, a CCQ procede à seleção, nos termos do artigo 13º do Regulamento do Controlo de Qualidade, dos dossiês para efeito de controlo vertical. Foram selecionados ao longo dos ciclos os seguintes dossiês:

Nº Dossiês	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
SROC	64	60%	51	55%	64	59%	63	54%	69	68%	71	72%
ROC	42	40%	41	45%	44	41%	53	46%	33	32%	27	28%
Total	106	100%	92	100%	108	100%	116	100%	102	100%	98	100%

Quadro nº 5 Número de dossiês para controlo de qualidade - Fonte Elaboração Própria

6-Análise da Afetação dos Controladores-Relatores a Entidades e Dossiês

A CCQ procede, no termos do artigo 13º do Regulamento do Controlo de Qualidade, à seleção dos controladores-relatores a afetar ao controlo horizontal de cada entidade e ao controlo vertical de cada dossiê. Em conformidade, a CCQ assegura a receção de confirmação de independência dos controladores-relatores face ao ROC/SROC sujeitos a controlo.

7-Análise das Conclusões dos Controlos de Qualidade Programados

De acordo com o artigo 3º do Regulamento do Controlo de Qualidade, as conclusões relativamente a cada controlo de qualidade deverão permitir:

- Avaliar o grau de adequação dos meios técnicos e humanos utilizados e do sistema interno de controlo de qualidade implementado e dos honorários cobrados face à natureza e dimensão dos trabalhos realizados;

- Determinar se foram cumpridas as normas e regulamentos aplicáveis ao exercício da atividade profissional, bem como os deveres e responsabilidades dos Revisores previsto no EOROC e ainda as disposições constantes do código de Ética; e
- Verificar se as Certificações Legais de Contas ou Relatórios e Auditoria emitidos pelos Revisores estão adequadamente suportados pelo trabalho efetuado e evidenciado, se refletem as conclusões extraídas e se estão em conformidade com as disposições legais e demais normativos aplicáveis.

As conclusões da CCQ foram homologadas pelo Conselho Diretivo e encontram-se agrupadas pelas seguintes categorias:

Sem Observações - O controlo não revelou a necessidade de serem efetuados quaisquer observações e a documentação técnica observada pelo controlador nos dossiês foi considerada adequada para suporte a opinião emitida;

Com observações - Existe pelo menos uma observação que o(a) ROC/SROC deverá tomar em consideração numa perspetiva de melhoria dos procedimentos adotados;

Com observações significativas – Acompanhamento - Existe pelo menos uma observação que se traduz numa insuficiência no cumprimento das ISA e normas profissionais; ou existem várias observações que levam a uma observação significativa relacionada com uma insuficiência de “Supervisão e Revisão”. Uma observação significativa requer a imediata intervenção do(a) ROC/SROC no sentido de serem superadas as insuficiências detetadas, e implica a realização de um controlo de qualidade subsequente para verificação de que se encontram ultrapassadas:

Com observações significativas – insatisfatória - Existe pelo menos uma observação significativa que, não estando mitigada por procedimentos de auditoria documentados noutras áreas ou por outras considerações, justifica a remissão do processo para o Conselho Disciplinar. Tal como a Classificação anterior, o(a) ROC/SROC é sujeita a um controlo de qualidade subsequente para verificação de que se encontram ultrapassadas as observações significativas;

Cancelados: Processos cancelados devida a situações de comprovada ausência de atividade, cancelamento de atividade ou morte;

Em Curso: Controlos a serem terminados no ciclo seguinte em virtude ausência de relatório de conclusão assinado ou de causa de força maior, devidamente aprovada pelo Conselho Diretivo;

Síntese das conclusões do controlo horizontal por entidade e por natureza

O processo de controlo horizontal sem observações significativas tem diminuído ao longo dos anos, passando de 76% para os atuais 49%, em contrapartida os com observação significativa passaram de 24% para os 51%, conforme quadro:

Controlo Horizontal	Total											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	34	52%	34	55%	31	48%	23	33%	20	43%	12	31%
Com Observações	16	24%	12	19%	15	23%	29	41%	16	35%	7	18%
Sub total	50	76%	46	74%	46	72%	52	74%	36	78%	19	49%
Com Observações significativas - Acompanhamento	16	24%	12	19%	15	23%	8	11%	7	15%	17	44%
Com Observações significativas – Insatisfatória	0	0%	4	6%	3	5%	10	14%	3	7%	3	8%
Sub Total	16	24%	16	26%	18	28%	18	26%	10	22%	20	51%
Total	66	100%	62	100%	64	100%	70	100%	46	100%	39	100%
Sem controlo Horizontal	0		0		0		1		1		0	
Cancelados	6		1		4		5		4		4	
Em Curso	0		0		0		0		6		8	
Total	72		63		68		76		57		51	

Quadro nº 6 - Conclusão de controlo Horizontal Total - Fonte Elaboração Própria

Nas SROC, o peso dos processos sem observações significativas diminuiu com uma variação de 20 p.p., situando-se em 55% do total, nos processos com observações significativas teve um aumento de 20 p.p., situando-se em 45% do total, conforme quadro:

Controlo Horizontal	SROC											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	12	50%	11	52%	11	52%	11	50%	9	47%	7	35%
Com Observações	6	25%	2	10%	6	29%	6	27%	5	26%	4	20%
Sub total	18	75%	13	62%	17	81%	17	77%	14	74%	11	55%
Com Observações significativas - Acompanhamento	6	25%	7	33%	2	10%	4	18%	3	16%	8	40%
Com Observações significativas – Insatisfatória	0	0%	1	5%	2	10%	1	5%	2	11%	1	5%
Sub Total	6	25%	8	38%	4	19%	5	23%	5	26%	9	45%
Total	24	100%	21	100%	21	100%	22	100%	19	100%	20	100%
Sem controlo Horizontal	0		0		0		0		1		0	
Cancelados	2		0		2		1		0		0	
Em Curso	0		0		0		0		4		4	
Total	26		21		23		23		24		24	

Quadro nº 7 - Conclusão de controlo Horizontal SROC - Fonte Elaboração Própria

Nos ROC, o peso dos processos em observações significativas diminuiu com uma variação de 34 p.p., situando-se em 42% do total, nos processos com observações significativas teve um aumento com uma variação de 34 p.p., situando-se em 58%, conforme quadro:

Controlo Horizontal	ROC											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	22	52%	23	56%	20	47%	12	25%	11	41%	5	26%
Com Observações	10	24%	10	24%	9	21%	23	48%	11	41%	3	16%
Sub total	32	76%	33	80%	29	67%	35	73%	22	81%	8	42%
Com Observações significativas - Acompanhamento	10	24%	5	12%	13	30%	4	8%	4	15%	9	47%
Com Observações significativas – Insatisfatória	0	0%	3	7%	1	2%	9	19%	1	4%	2	11%
Sub Total	10	24%	8	20%	14	33%	13	27%	5	19%	11	58%
Total	42	100%	41	100%	43	100%	48	100%	27	100%	19	100%
Sem controlo Horizontal	0		0		0		1		0		0	
Cancelados	4		1		2		4		4		4	
Em Curso	0		0		0		0		2		4	
Total	46		42		45		53		33		27	

Quadro nº 8 - Conclusão de controlo Horizontal ROC - Fonte Elaboração Própria

Em conclusão temos uma redução total do número de processos que se deve a grande redução dos processos sem observações significativas.

As observações registadas no controlo horizontal referem-se aos seguintes assuntos:

Controlo Horizontal	2017		2018/2019				2019/2020				2020/2021				2021/2022				2022/2023			
	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%
Nº de Processos	32	44%	16	12	28	57%	18	15	33	57%	18	29	47	57%	10	16	26	57%	20	7	27	69%
Nº de Observações	Total	%	Observações significativas	Observações	Total	%	Observações significativas	Observações	Total	%	Observações significativas	Observações	Total	%	Observações significativas	Observações	Total	%	Observações significativas	Observações	Total	%
SICQ	29	50%	28	7	35	50%	21	16	37	50%	17	39	56	50%	12	15	27	50%	19	11	30	70%
PBCFT	6	10%	4	3	7	17%	1	2	3	17%	2	5	7	17%	1	8	9	17%	1	3	4	9%
Independência	6	10%	3	3	6	7%	4	0	4	7%	1	2	3	7%	2	2	4	7%	4	1	5	12%
Recursos humanos	14	24%	4	0	4	9%	0	1	1	9%	1	4	5	9%	0	5	5	9%	0	0	0	0%
Formação	2	3%	4	1	5	4%	1	2	3	4%	3	3	6	4%	1	2	3	4%	0	2	2	5%
Outras	1	2%	0	1	1	13%	2	0	2	13%	9	4	13	13%	2	5	7	13%	2	0	2	5%
	58	100%	43	15	58	100%	29	21	50	100%	33	57	90	100%	18	37	55	100%	26	17	43	100%

Quadro nº 9 – Observações registadas Controlo Horizontal - Fonte Elaboração Própria

Legenda:

SICQ – Sistema de controlo de qualidade

PBCFT – Prevenção do branqueamento de capital e financiamento do terrorista

Relativamente ao sistema interno de controlo de qualidade (SICQ), no quadro seguinte são apresentadas as insuficiências tipificadas:

Controlo Horizontal	2017		2018/2019						2019/2020						2020/2021						2021/2022						2022/2023					
	Total	%	SROC		ROC		Total		SROC		ROC		Total		SROC		ROC		Total		SROC		ROC		Total		SROC		ROC		Total	
				%		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
Observação no controlo vertical indicam insuficiências ou necessidades de melhorias ao nível do sistema interno de qualidade	7	24%	7	44%	5	28%	12	35%	5	38%	8	47%	13	43%	7	47%	11	27%	18	32%	5	50%	7	41%	12	44%	6	43%	5	31%	11	37%
SIQ não formalizados	8	21%	1	6%	1	6%	2		1	7%	6	26%	7	19%	0	0%	4	10%	4	7%												
Insuficiência na formação ou implementação do SICQ		0%	8	50%	12	67%	20	59%	8	62%	9	53%	17	57%	8	53%	26	63%	34	61%	5	50%	10	59%	15	56%	8	57%	11	69%	19	63%
Manual interno com insuficiente detalhe	4	14%	2	13%	2	11%	4	12%	3	23%	2	12%	5	17%	1	7%	7	17%	8	14%	0	0%	0	0%	0	0%	1	7%	3	19%	4	13%
Ausência/Insuficiência e critérios/procedimentos de revisão independente por outro sócio/ROC	6	21%	2	13%	4	22%	6	18%	2	15%	4	24%	6	20%	1	7%	12	29%	13	23%	1	10%	2	12%	3	11%	3	21%	4	25%	7	23%
Insuficientes procedimentos de monitorização do SICQ	2	7%	2	13%	4	22%	6	18%	3	23%	2	12%	5	17%	3	20%	6	15%	9	16%	2	20%	7	41%	9	33%	4	29%	3	19%	7	23%
Inconsistência de procedimentos do planeamento e execução entre sócios	1	3%	1	6%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	3	20%	0	0%	2	4%	1	10%	0	0%	1	4%	0	0%	0	0%	0	0%
Outras Insuficiências	3	10%	1	6%	2	11%	3	9%	0	0%	2	12%	1	3%	1	7%	1	2%	2	4%	1	10%	1	6%	2	7%	0	0%	1	6%	1	3%
	29	100%	16	100%	18	100%	34	100%	13	100%	17	100%	30	100%	15	100%	41	100%	56	100%	10	100%	17	100%	27	100%	14	100%	16	100%	30	100%

Quadro nº 10 – Insuficiências Tipificadas Controlo Horizontal - Fonte Elaboração Própria

Síntese das conclusões do controlo vertical por dossiês e por natureza:

O processo de controlo vertical sem observações significativas tem diminuído ao longo dos anos, passando de 68% para os atuais 61%, em contrapartida os com observação significativa passaram de 32% para os 39%, conforme quadro:

Controlo vertical	Total											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	36	34%	29	32%	35	33%	31	28%	22	27%	21	26%
Com Observações	36	34%	25	27%	38	36%	38	35%	33	40%	28	35%
Sub total	72	68%	54	59%	73	68%	69	63%	55	67%	49	61%
Com Observações significativas - Acompanhamento	25	24%	30	33%	24	22%	25	23%	17	21%	20	25%
Com Observações significativas – Insatisfatória	9	8%	8	9%	10	9%	15	14%	10	12%	11	14%
Sub Total	34	32%	38	41%	34	32%	40	37%	27	33%	31	39%
Total	106	100%	92	100%	107	100%	109	100%	82	100%	80	100%
Sem controlo Vertical	0		0		0		0		0		0	
Cancelados	4		0		1		6		4		4	
Em Curso	0		0		0		1		16		14	
Total	110		92		108		116		102		98	

Quadro nº 11 Conclusão do Controlo Vertical Total - Fonte Elaboração Própria

Nas SROC, o peso dos processos sem observações significativas aumentam com uma variação de 5 p.p., situando-se em 70% do total, nos processos com observações significativas teve uma diminuição de 5 p.p., situando-se em 30% do total, conforme quadro:

Controlo vertical	SROC											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	20	39%	20	39%	22	34%	25	42%	18	33%	21	34%
Com Observações	13	25%	13	25%	22	34%	17	28%	23	42%	22	36%
Sub total	33	65%	33	65%	44	69%	42	70%	41	75%	43	70%
Com Observações significativas - Acompanhamento	14	27%	14	27%	17	27%	14	23%	9	16%	13	21%
Com Observações significativas – Insatisfatória	4	8%	4	8%	3	5%	4	7%	5	9%	5	8%
Sub Total	18	35%	18	35%	20	31%	18	30%	14	25%	18	30%
Total	51	100%	51	100%	64	100%	60	100%	55	100%	61	100%
Sem controlo Vertical	0		0		0		0		0		0	
Cancelados	0		0		0		2		0		0	
Em Curso	0		0		0		1		14		10	
Total	51		51		64		63		69		71	

Quadro nº 12 Conclusão do Controlo Vertical SROC - Fonte Elaboração Própria

Nos ROC, o peso dos processos sem observações significativas diminuiu com uma variação de 23 p.p., situando-se em 32% do total, nos processos com observações significativas teve um aumento com uma variação de 23 p.p., situando-se em 68%, conforme quadro:

Controlo vertical	ROC											
	2017/2018		2018/2019		2019/2020		2020/2021		2021/2022		2022/2023	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Sem Observações	8	19%	9	22%	13	30%	6	12%	4	15%	0	0%
Com Observações	15	36%	12	29%	16	37%	21	43%	10	37%	6	32%
Sub total	23	55%	21	51%	29	67%	27	55%	14	52%	6	32%
Com Observações significativas - Acompanhamento	15	36%	16	39%	7	16%	11	22%	8	30%	7	37%
Com Observações significativas – Insatisfatória	4	10%	4	10%	7	16%	11	22%	5	19%	6	32%
Sub Total	19	45%	20	49%	14	33%	22	45%	13	48%	13	68%
Total	42	100%	41	100%	43	100%	49	100%	27	100%	19	100%
Sem controlo Vertical	0		0		0		0		0		0	
Cancelados	4		0		1		4		4		4	
Em Curso	0		0		0		0		2		4	
Total	46		41		44		53		33		27	

Quadro nº 13 Conclusão do Controlo Vertical ROC - Fonte Elaboração Própria

Em conclusão temos uma redução total do número de processos que se deve a redução dos processos sem e com observações significativas.

As situações detetadas na análise dos dossiês (excluindo os resultados insatisfatórios) referem-se a insuficiências nas seguintes áreas:

Controlo Vertical	2017		2018/2019				2019/2020				2020/2021				2021/2022				2022/2023			
	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%	Com observações significativas	Com observações	Total	%
Nº de Dossiês	61		30	25	55		24	38	62		25	38	63		17	33	50		20	28	48	
Nº de Observações	Total	%	observações significativas	observações	Total	%	observações significativas	observações	Total	%	observações significativas	observações	Total	%	observações significativas	observações	Total	%	observações significativas	observações	Total	%
Planeamento	25	14%	24	4	28	16%	20	34	54	33%	2	11	13	9%	5	11	16	14%	2	12	14	12%
Execução	63	35%	42	8	50	28%	28	17	45	28%	11	16	27	18%	7	13	20	17%	8	15	23	20%
Relato	87	48%	29	16	45	25%	16	11	27	17%	20	26	46	31%	8	15	23	20%	10	17	27	24%
Divulgação			17	12	29	16%	16	11	27	17%	4	41	45	31%	3	34	37	32%	6	26	32	28%
DOG			8	11	19	11%	4	4	8	5%	2	9	11	7%	1	12	13	11%	0	8	8	7%
Honorários	3	2%	1	2	3	2%	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	1	1	1%	0	1	1	1%
Outras	4	2%	2	2	4	2%	1	0	1	1%	3	2	5	3%	1	4	5	4%	5	3	8	7%
	182	100%	123	55	178	100%	85	77	162	100%	42	105	147	100%	25	90	115	100%	31	82	113	100%

Quadro nº 14 Insuficiências do Controlo Vertical - Fonte Elaboração Próprio

Desdobramento das observações de Relevância por categoria:

Resultados insatisfatórios

Em relação aos dossiês com resultado insatisfatório, destacam-se as seguintes observações significativas que conduziram a esta classificação:

Planeamento – Ausência ou insuficiência relevante na documentação de materialidade e identificação e resposta aos riscos de distorção material em áreas materialmente relevante das demonstrações financeiras;

Planeamento	2019/2020					2020/2021					2021/2022					2022/2023				
	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total
Documentação insuficiente sobre:																				
Definição da materialidade	6	3	9	11%	45%	1	4	5	6%	71%	3	0	3	12%	60%	0	0	0	0	0
Avaliação do sistema de controlo interno do ambiente de tecnologias de informação	2	0	2	2%	10%	1	0	1	1%	14%	1	0	1	4%	20%	0	0	0	0	0
Identificação e resposta aos riscos de distorção material	1	1	2	2%	10%	0	1	1	1%	14%	1	0	1	4%	20%	0	2	2	6%	100%
Insuficiências nos testes de resposta ao risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão	5	0	5	6%	25%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Programa de trabalho com insuficiência detalhe	1	1	2	2%	10%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	15	5	20	24%	100%	2	5	7	8%	100%	5	0	5	20%	100%	0	2	2	6%	100%

Quadro nº 15 – Planeamento - Fonte Elaboração Própria

Execução – insuficiente âmbito, extensão e/ou profundidade dos testes de auditoria e/ou insuficiências na documentação dos testes de auditoria executados e dos julgamentos considerados em áreas materialmente relevantes;

Execução	2019/2020					2020/2021					2021/2022					2022/2023				
	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total
Documentação insuficiente sobre:																				
Insuficiência âmbito, extensão e/ou profundidade dos testes de auditoria	9	3	12	14%	43%	5	1	6	7%	33%	0	2	2	8%	29%	2	2	4	13%	50%
Insuficiências na documentação dos testes de auditoria executados e julgamentos considerados	4	4	8	9%	29%	1	3	4	5%	22%	3	1	4	16%	57%	2	1	3	10%	38%
Opção de não circularização de bancos não documentada	2	1	3	4%	11%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Metodologias de seleção que não permitem a extrapolação e não realização de outros testes sobre o resto da população	3	0	3	4%	11%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Documentação sobre a extrapolação dos resultados da amostragem conjugadas com a ausência de outros procedimentos de auditoria sobre o remanescente da população						3	4	7	8%	39%	0	1	1	4%	14%	1	0	1	3%	13%
Ausência/insuficiência de procedimentos de análise de eventos subsequentes	0	1	1	1%	4%	1	0	1	1%	6%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ISA 600 Insuficiência âmbito, extensão e/ou profundidade dos testes de auditoria	1	0	1	1%	4%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	19	9	28	33%	100%	10	8	10	21%	100%	3	4	7	28%	100%	5	3	8	26%	100%

Quadro nº 16 – Execução – Fonte Elaboração Própria

Relato – omissão de reservas/parágrafos de incerteza material relacionada com a continuidade, insuficiência documentação sobre os julgamentos que suportam a avaliação final da materialidade das distorções não corrigidas superiores à materialidade planeada, insuficiências no texto de reservas, ênfase ou outras matérias e CLC emitida não segue o modelo do GAT.

Relato	2019/2020					2020/2021					2021/2022					2022/2023				
	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total
Documentação insuficiente sobre:																				
Insuficiência documentação sobre julgamento que suporte opinião	6	4	10	12%	63%	2	2	4	5%	13%	1	0	1	4%	13%	0	0	0	0	0
Insuficiência no texto de reservas, ênfases ou outras matérias	3	1	4	5%	25%	11	6	17	20%	57%	0	3	3	12%	38%	1	0	1	3%	10%
CLC não seguiu integralmente o modelo do GAT	2	0	2	2%	13%	4	5	9	11%	30%	0	0	0	0	0	2	1	3	10%	30%
Omissão de reservas/parágrafo de incerteza material relacionado com a continuidade											2	2	4	16%	50%	4	2	6	19%	60%
	11	5	16	19%	100%	17	13	30	36%	100%	3	5	8	32%	100%	7	3	10	32%	100%

Quadro nº 17 – Relato – Fonte Elaboração própria

Divulgações, DOG, Honorários e Outras

Divulgações, DOG, Honorários e Outras	2019/2020					2020/2021					2021/2022					2022/2023				
	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total	SROC	ROC	Total	% total Observações significativas	% Total
Documentação insuficiente sobre:																				
Insuficiência na análise das divulgações do anexo às demonstrações financeiras	12	4	16	19%	76%	9	13	22	26%	76%	2	1	3	12%	60%	3	3	6	19%	55%
Insuficiências no texto a Declaração do Órgão de Gestão	3	0	3	4%	14%	0	3	3	4%	0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Declaração do Órgão de Gestão não inclui os ajustamentos de auditoria não corrigidos	1	0	1	1%	5%	1	0	1	1%	3%	0	1	1	4%	20%	0	0	0	0	0
Potencial insuficiência de horas de trabalho	1	0	1	1%	5%						0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ausência de contrato de prestação de serviços	0	0	0	0%	0%	0	1	1	1%	3%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tratamento contabilísticos inadequados	0	0	0	0%	0%	1		2	2%	7%	1	0	1	4%	20%	3	0	3	10%	27%
Documentação não permite verificar se aprova de auditoria foi obtida antes da emissão da CLC, bem como o arquivo em 60 dias	0	0	0	0%	0%	0	0	0	0%	0%	0	0	0	0%	0%	0	1	1	3%	9%
Outras	0	0	0	0%	0%	0	0	0	0%	0%	0	0	0	0%	0%	1	0	1	3%	9%
	17	4	21	25%	100%	11	18	9	35%	100%	3	2	5	20%	100%	7	4	11	35%	100%

Quadro nº 18 – Divulgação, DOG, Honorários, Outras - Fonte Elaboração própria

8 – Análise de Ações de acompanhamento

Os ROC/SROC cujo controlo de qualidade horizontal ou vertical do ano anterior tenha revelado observações significativas são objeto de acompanhamento no ano seguinte, nos termos do artigo 21º do Regulamento do Controlo de Qualidade. Este procedimento de acompanhamento confere, assim, a possibilidade aos ROC/SROC naquela circunstância de implementar as recomendações resultantes do controlo de qualidade, evitando a sujeição imediata a procedimento disciplinar. Estes procedimentos são executados por controladores-relatores usando um guia específico e abrangem, relativamente ao controlo vertical, para além do dossiê onde foram notadas as observações que justificaram o acompanhamento um dossiê adicional selecionado pelo controlador-relator de entre dois indicados pela CCQ, sendo a extensão da inspeção adaptada às circunstâncias.

A situação dos acompanhamentos relativos aos controlos de qualidade do ciclo 2018/2019,2019/2020,2020/2021, e 2021/2022 é a seguinte:

Processos de acompanhamento 2018	Nº processos	Processos com observação significativa no controle horizontal	Dossiês com observações significativas no controlo vertical
Processos cancelados	3	1	3
Processos concluídos			
Recomendações satisfatoriamente			
Implementadas	17	5	19
Recomendações insatisfatoriamente			
Implementadas	1	0	2
Processos em Curso	2	2	3
Total	23	8	27

Quadro nº 19 – Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Foram cancelados três processos de acompanhamento (dois devido a cancelamento da atividade e um pelo facto de o ROC ter sido sujeito a controlo no ciclo 2020/2021 ao mesmo dossiê com resultados satisfatórios) e concluídos 17 processos por se considerarem satisfatoriamente implementadas as recomendações efetuadas, foi ainda concluído um processo cujas recomendações não foram satisfatoriamente implementadas, pelo que o mesmo foi remetido pelo Conselho Diretivo para o Conselho disciplinar.

Os restantes dois processos transitam para o ciclo seguinte para seguimento das ações de implementação das medidas corretivas às observações decorrentes do controlo de qualidade.

Processos de acompanhamento 2019	Nº processos	Processos com observação significativa no controle horizontal	Dossiês com observações significativas no controlo vertical
Processos cancelados	6	3	4
Processos concluídos			
Recomendações satisfatoriamente implementadas	13	5	19
Recomendações insatisfatoriamente implementadas	0	0	0
Processos em Curso	0	0	0
Total	19	8	23

Quadro nº 19 – Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Foram cancelados seis processos de acompanhamento devido a suspensão/cancelamento da atividade e concluídos todos os processos por se considerarem satisfatoriamente implementadas as recomendações efetuadas.

Processos de acompanhamento 2020	Nº processos	Processos com observação significativa no controle horizontal	Dossiês com observações significativas no controlo vertical
Processos cancelados	0	0	0
Processos concluídos			
Recomendações satisfatoriamente implementadas	16	2	16
Recomendações insatisfatoriamente implementadas	0	0	0
Processos em Curso	3	2	5
Total	19	4	21

Quadro nº 19 – Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Foram concluídos 16 processos de acompanhamento por se considerarem satisfatoriamente implementadas as recomendações efetuadas.

Os restantes três processos transitam para o ciclo seguinte para seguimento das ações de implementação das medidas corretivas às observações decorrentes de qualidade.

Processos de acompanhamento 2021	Nº processos	Processos com observação significativa no controle horizontal	Dossiês com observações significativas no controle vertical
Processos cancelados	2	0	2
Processos concluídos			
Recomendações satisfatoriamente			
Implementadas	8	0	8
Recomendações insatisfatoriamente			
Implementadas	0	0	0
Processos em Curso	6	3	7
Total	16	3	17

Quadro nº 19 – Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Foram cancelados dois processos de acompanhamento (um devido a suspensão de atividade e outro pelo facto de o ROC ter transitado para uma SROC que efetua revisão legal de contas de entidades de interesse público. Foram concluídos 8 processos de acompanhamento por se considerarem satisfatoriamente implementadas as recomendações efetuadas.

Os restantes seis processos transitam para o ciclo seguinte para seguimento das ações de implementação das medidas corretivas às observações decorrentes do controlo de qualidade.

Dossiês com resultado insatisfatórios

Os controlos de qualidade verticais ou horizontais classificadas pela CCQ com resultados insatisfatórios e os processos de acompanhamento em que as observações e recomendações não tenham sido adequadamente implementadas são remetidas pelo Conselho Diretivo ao Conselho disciplinar.

Nos termos do disposto no nº 1 e 2 do artigo 23º do Regulamento do Controlo de Qualidade, são publicamente apresentadas as conclusões dos controlos efetuados, com todos os requisitos enumerados.

No presente ciclo, a CCQ iniciou os acompanhamentos relativos aos processos com a classificação de insatisfatório transitados em julgado até 28 de fevereiro de 2023. Foi deliberado este ano que os acompanhamentos aos processos com resultados insatisfatórios são iniciados no ciclo imediatamente seguinte, independente do seu trânsito em julgado por parte do Conselho Disciplinar.

O resumo dos processos de acompanhamento consta dos quadros seguintes:

Processos de 2018	Nº processos
Processos com classificação de insatisfatório – A	8
Processos não transitados em julgado – B	1
Processos transitados em julgado após 23/02/2023 - C	0
Processos sujeitos a acompanhamento D=(A-B-C)	7
Processos cancelados – E	1
Processos encerradas – F	4
Processos em curso – G=(D-E-F)	2

Quadro nº 20 – Resumo Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Transito em julgado sete dos oito processos que foram classificados como insatisfatórios no ciclo 2018/2019. Dos sete acompanhamentos, um foi cancelado devido o facto de o ROC não ter atividade, quatro processos foram encerrados tendo as recomendações sido satisfatoriamente implementadas e transitam para o ciclo seguinte dois processos.

Processos de 2019	Nº processos
Processos com classificação de insatisfatório – A	10
Processos não transitados em julgado – B	1
Processos transitados em julgado após 23/02/2023 - C	0
Processos sujeitos a acompanhamento D=(A-B-C)	9
Processos cancelados – E	3
Processos encerradas – F	3
Processos em curso – G=(D-E-F)	3

Quadro nº 20 – Resumo Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Transitaram em julgado nove dos dez processos que foram classificados como insatisfatórios no ciclo de 2019/2020. Dos nove acompanhamentos, três foram cancelados devido cancelamento/ausência de atividade, três processos foram encerrados tendo as recomendações sido satisfatoriamente implementadas e transitam para o ciclo seguinte três processo.

Processos de 2020	Nº processos
Processos com classificação de insatisfatório – A	15
Processos não transitados em julgado – B	2
Processos transitados em julgado após 23/02/2023 - C	1
Processos sujeitos a acompanhamento – D=(A-B-C)	12
Processos cancelados – E	5
Processos encerradas – F	1
Processos em curso – G=(D-E-F)	6

Quadro nº 20 – Resumo Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Transitaram em julgamento, até 28 de fevereiro de 2023, 12 dos 15 processos que foram classificados como insatisfatórios no ciclo de 2020/2021. Dos 12 acompanhamentos iniciados no ciclo 2022/2023, cinco foram cancelados (quatro devido a cancelamento/ausência de atividade e um devido a falecimento do ROC), um processo foi encerrado tendo as recomendações sido satisfatoriamente implementadas e transitam para o ciclo seguinte seis processos.

Processos de 2021	Nº processos
Processos com classificação de insatisfatório – A	11
Processos não transitados em julgado – B	10
Processos transitados em julgado após 23/02/2023 - C	1
Processos sujeitos a acompanhamento D=(A-B-C)	0
Processos cancelados – E	0
Processos encerradas – F	0
Processos em curso – G=(D-E-F)	0

Quadro nº 20 – Resumo Processos de Acompanhamento - Fonte Elaboração própria

Transitou em julgado apenas um processo ciclo acompanhamento se iniciará no ciclo 2023/2024

Acompanhamento específicos

Para além dos acompanhamentos referidos nos pontos anteriores, em resultado das recomendações recebidas pela CMVM, foi concluído um processo de acompanhamento específico. Encontram-se em curso seis processos de acompanhamento recomendados pela CMVM (dois processos de 2017 e quatro de 2018)

9-Análise das Interações com a CMVM

A CCQ presta apoio ao Conselho Diretivo no fornecimento à CMVM e todos os elementos e informações relacionadas com o controlo de qualidade aos Revisores e Sociedades e Revisores Oficiais de Contas que não realizam trabalhos de revisão legal das contas de entidades de interesse público, salientando-se

Informação sobre os critérios de seleção e listas de revisores e sociedades de revisores que não prestam serviços a EIP utilizados no sorteio público anual;

Comunicação da lista anual de controladores-relatores e seleção afetação aos processos de controlo horizontal e vertical:

- Comunicação dos dossiês selecionados para sujeição a controlo vertical
- Emissão dos pareceres de conclusão do controlo de qualidade
- Apresentação das conclusões e resumos com as classificações dos processos de controlo de qualidade anual

Realização de reuniões com a CMVM facultando os esclarecimentos solicitados relativamente aos controlos de qualidade realizados nos ciclos anteriores.

10-Análise às Respostas às Recomendações efetuadas pela CMVM

A apresentação das recomendações visa fomentar uma reflexão individual de cada ROC/SROC sobre a aplicabilidade das matérias sumariadas e exemplificadas, fomentar o debate das matérias que carecem de maior atenção dos auditores e antecipar as matérias que de forma mais específica poderão determinar a atuação da CMVM, na sua avaliação do risco de supervisão e com consequências direta planeamento da sua atividade.

11 – Notas finais

Como notas finais, interessa realçar o seguinte:

Continua a existir por parte da OROC um esforço dos meios e recursos dedicados ao controlo de qualidade. O controlo da qualidade, enquanto processo de identificação regular de aspetos que podem ser melhorados, tem vindo a ser orientado de uma profunda convicção de que se trata de uma ação indispensável para assegurar a qualidade dos

serviços de auditoria e melhor salvaguardar os interesses da profissão e do público em geral.

O processo de controlo de qualidade, que se pretende indutor da adoção exemplar dos procedimentos técnicos à luz das normas de auditoria em vigor, não tem com principal finalidade, o acionamento de mecanismos sancionatórios. Não obstante, na defesa de imagem da Profissão, nas situações de claro incumprimento das obrigações profissionais, a CCQ tem vindo a relatar tais situações ao órgão competente para o seguimento disciplinar.

5.2.3 Análise dos Resultados

Em conclusão do estudo que fiz dos relatórios de controlo de qualidade posso dizer que como era esperado nota-se uma grande evolução do aperfeiçoamento do controlo da qualidade pela OROC.

Em relação ao número de entidades controladas podemos ver no gráfico seguinte, que entre 2017 e 2023 em média 24 SROC e 41 ROC foram controladas por período. O período em que se verificou um número mais elevado de SROC controladas foi de 2017/2018 e ROC foi o período de 2020/2021.

Podemos ainda concluir que o controlo das SROC é constante ao longo do período, relativamente aos ROC é mais auxiliante tendo vindo a diminuir nos últimos anos.

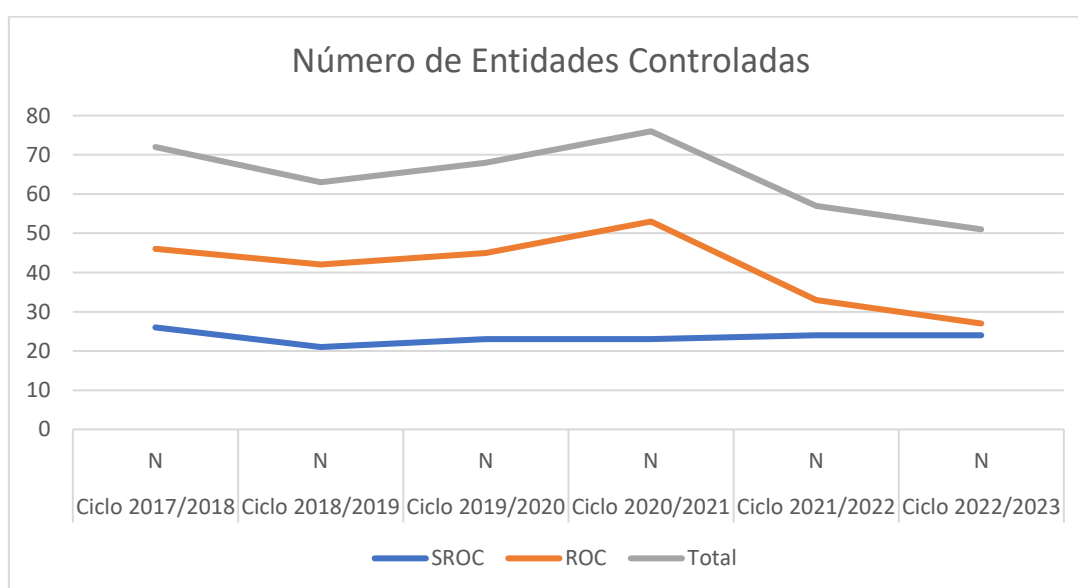


Gráfico nº 1 – Número de Entidades Controladas – Fonte Elaboração Própria

Os dossiês controlados seguem a mesma tendência das entidades, onde temos em média 64 dossiês de SROC e 40 dossiês de ROC, analisados entre o ano de 2017 e 2023. O período em que se verificou um número mais elevado de dossiês de SROC foi 2022/2023 e dossiês de ROC foi 2020/2021.

Podemos concluir que o número de dossiês de SROC está a aumentar, inversamente aos dossiês de ROC que tem diminuído ao longo do período.

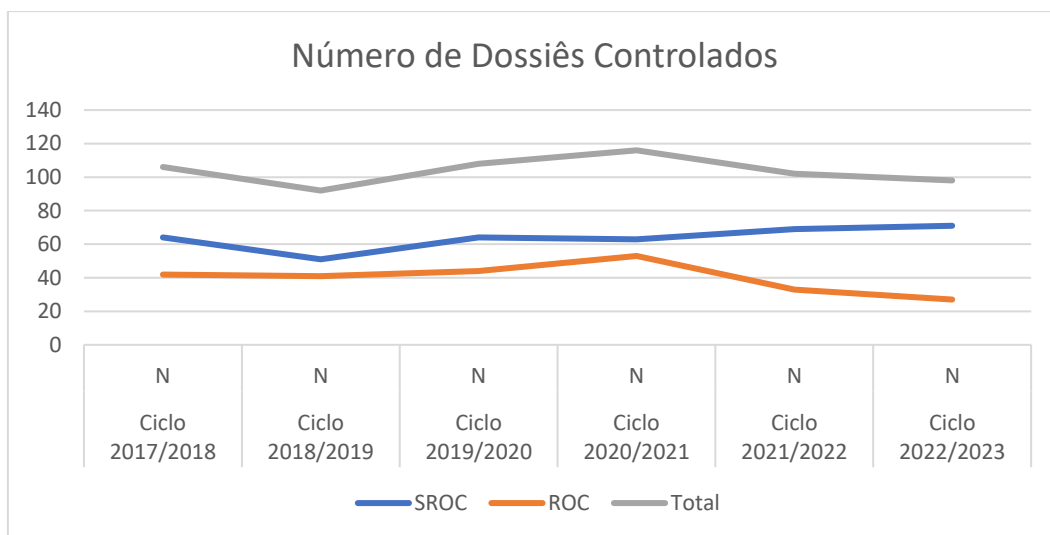


Gráfico nº 2 – Número de dossiês Controlados - Fonte Elaboração Própria

No meu entender esta inversão de controlo de entidades e dossiês deve-se ao fato de todos os anos existirem menos ROC`s e por sua vez mais SROC`s.

A longo do período analisado o número de ROC teve o seu máximo em 2020/2021, com 1227, a partir do qual tem diminuído todos os ciclos, as SROC tem vindo a aumentar com uma variação positiva de 16, ficando no ultimo ciclo com 196 entidades.

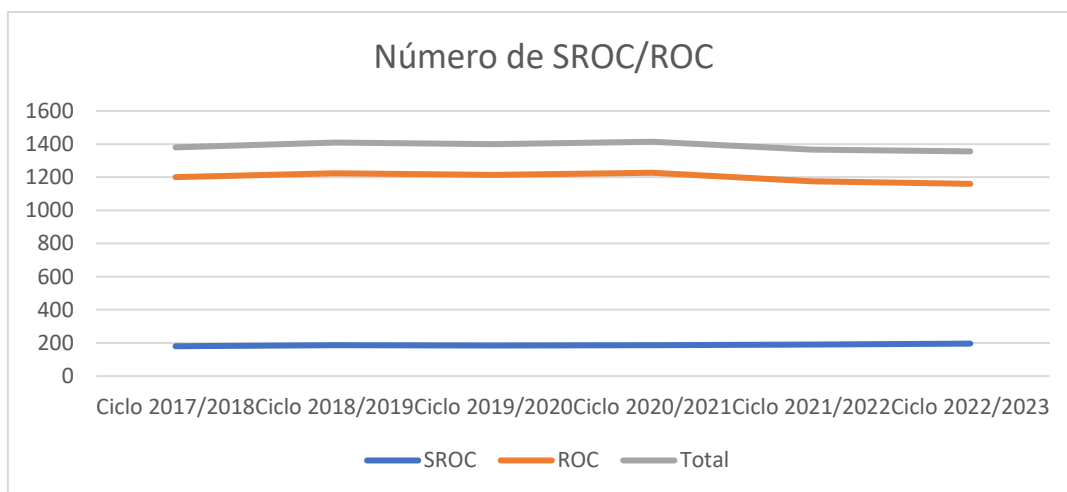


Gráfico nº 12 – Número de SROC/ROC - Fonte Elaboração Própria

Com a diminuição de entidades e dossiês a controlar a CCQ também diminui o número de Controladores-Relatores. Podemos ver no próximo gráfico, a evolução do número de controladores utilizados por período. Temos um maior número de controladores entre 2019/2020, a partir do qual existe uma redução para os ciclo seguinte.

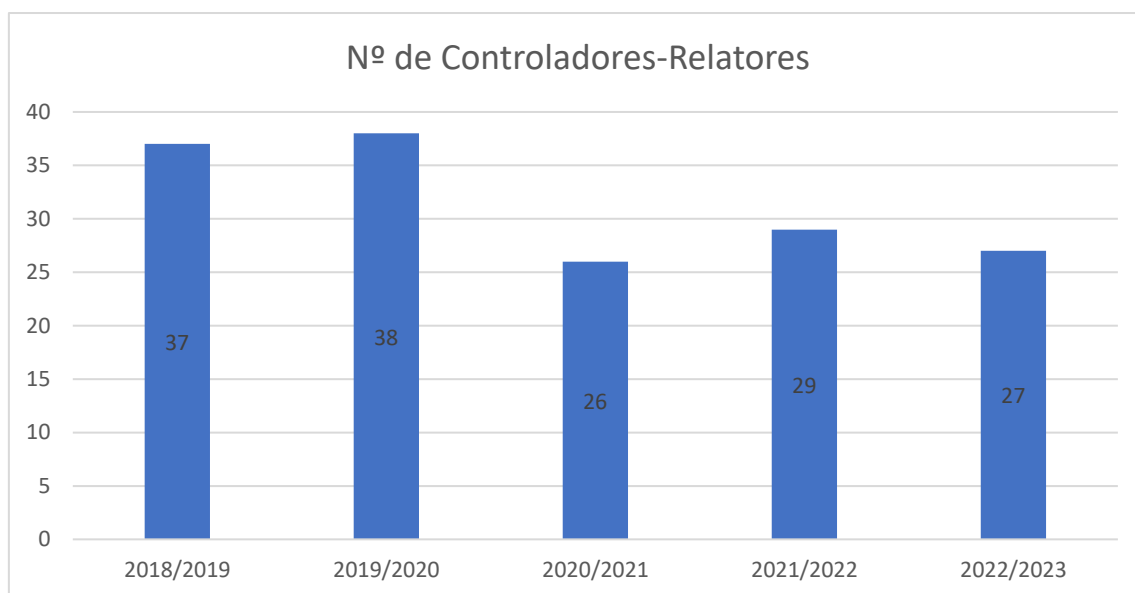


Gráfico nº 13 Número de Controladores-Relatores - Fonte Elaboração Própria

A diminuição do número de Controladores-Relatores conseguiu-se, uma vez que os guias de controlo de qualidade têm sido otimizados e adequados à medida das necessidades dos controladores e dos controlados.

CAPÍTULO VI - CONCLUSÃO

O rigor, a qualidade Técnica e humana e os princípios éticos e deontológicos são o código de conduta permanente que acompanha a vida e a profissão do Revisor Oficial de Contas.

O Revisor Oficial de Contas, está comprometido com os valores de integridade, transparência e competência enquanto profissionais e membros da comunidade, têm de atuar com elevação e profissionalismo em cada ação.

Compromisso pessoal contínuo, no respeito das regras e normativos, no desenvolvimento profissional dos homens e mulheres que formam as suas estruturas, da necessária aceitação por todos, dos valores comuns e regras de conduta.

Os princípios de que a eficácia e a qualidade do trabalho de auditoria são influenciadas pela estrutura e mecanismos de controlo do sistema de supervisão da auditoria, incluindo a colaboração entre organismos governamentais e associações profissionais, a diversidade das metodologias de avaliação, o desenvolvimento de um quadro personalizável para a definição da materialidade e a gestão dos riscos de auditoria, e a avaliação comparativa das práticas de auditoria no âmbito das *BIG FOUR* e das outras empresas de auditoria, com especial incidência no desenvolvimento de competências dos auditores e na promoção de elevados padrões profissionais.

O desenvolvimento e a aplicação de novas orientações em matéria de supervisão e de controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria, incluindo a otimização dos conceitos e práticas de supervisão de qualidade, a sua adaptação à especificidade da auditoria financeira, o reforço da educação e formação profissional e a integração de tecnologias inovadoras nos processos de auditoria, podem contribuir significativamente para melhorar o processo de auditoria, reforçar o profissionalismo dos auditores e manter a elevada reputação da auditoria financeira no contexto das atuais exigências e desafios específicos, incluindo em tempos de desafios específicos, e de Estados emergentes

A eficácia do sistema de controlo e supervisão da auditoria, um quadro específico da entidade para determinar a materialidade e avaliar o risco de auditoria, uma abordagem global da formação tem um impacto direto na qualidade do trabalho de auditoria, pode contribuir para uma identificação mais exata das áreas críticas na avaliação da qualidade do trabalho de auditoria, sucesso na garantia da qualidade do trabalho de auditoria.

O objetivo deste estudo era perceber se a evolução legal do Controlo de Qualidade em Portugal tem permitido melhorar o controlo feito aos revisores. Uma vez que no mundo atual a auditoria tem uma maior relevância e que afeta a continuidade das empresas dos clientes, sendo necessário que esta cada vez seja mais transparente, eficaz e eficiente.

O período de análise do estudo efetuado com base nos relatórios de 2017 a 2023, com referência a norma adotada ISQC 1, apesar da norma ISQM 1 (Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1) entrou em vigor para auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos a partir de 15 de dezembro de 2022, devido a desfasamento dos relatórios da OROC e CMVM a norma considerada neste estudo foi a ISQC 1.

Será importante fazer uma atualização de forma a verificar a diferença da alteração da norma internacional de gestão de qualidade. A **ISQC 1** é mais orientada por *checklists*, com foco em políticas padronizadas, enquanto a **ISQM 1** é uma abordagem dinâmica e baseada em riscos, que exige que as empresas avaliem e respondam continuamente aos riscos de qualidade.

Relativamente a evolução da de número de membro temos um acréscimo do número de SROC e por sua vez uma diminuição do número de ROC.

A análise do período tem como ciclo com maior variação o ano 2020/2021, motivado pela COVID, e por toda a incerteza que a pandemia trouxe a economia, colocando em causa a continuidade das empresas e os possíveis impacto e incerteza futura.

Conclui que a redução do número de processos de controlo horizontal e vertical ao longo período é fruto de maior rigor de implementação das normas de qualidade de Auditoria por parte dos ROC/SROC em conjunto com o trabalho de fiscalização e acompanhamento por parte da CMVM e OROC.

A conclusão sobre o controle de qualidade da auditoria realizada pela Comissão de Mercados de Valores Mobiliários (CMVM) e pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é que ambos os órgãos desempenham um papel essencial na promoção da transparência, confiabilidade e conformidade nas práticas de auditoria. A atuação conjunta visa assegurar que os auditores independentes (ROC) e as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) cumpram rigorosamente as normas e os padrões de

qualidade, protegendo o mercado e os investidores contra possíveis falhas e riscos financeiros.

Esse controle contínuo procura não apenas garantir a correta aplicação das normas, mas também identificar áreas de melhoria, promovendo capacitações e medidas corretivas quando necessário. Com isso, a fiscalização pela CMVM e o suporte técnico e ético da OROC aumentam a confiança no trabalho dos auditores e no próprio sistema financeiro, fortalecendo a integridade do mercado de capitais.

Este estudo apresentou algumas limitações que devem ser consideradas ao interpretar os resultados. Primeiramente, por ter analisado um período específico, os resultados podem não refletir mudanças recentes em regras e regulamentos. Além disso, a metodologia adotada, baseada em análises documentais, embora tenha possibilitado uma compreensão aprofundada, está sujeita a interpretações subjetivas.

Por fim, as restrições de tempo e recursos típicas de um programa de mestrado limitaram a possibilidade de expandir a amostra ou realizar análises mais avançadas. Essas limitações abrem caminho para estudos futuros que possam explorar diferentes contextos ou aplicar abordagens metodológicas complementares.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografia

ALMEIDA, Bruno José Machado de – Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco. Lisboa: Escolar Editora. (2014) ISBN 978-972-592-427-3

Rodrigues, A. M. G., Teixeira, A., & Gomes, S. (2009). *Auditoria Financeira: Conceitos, Normas e Prática*. Lisboa: Texto Editores.

MORAIS, M. - Como Emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas, Em Portugal. (2012) Congresso Contabilidade, 10.º, Lisboa

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). *International Standard on Quality Control (ISQC) 1 – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).

W.Edwards Deming (1950) recebeu o convite da *Japan Union of Scientists and Engineers* (JUSE) para palestrar e realizar conferências aos empresários japoneses, mobilizando-os a realizar a aplicação do controle da qualidade e dos princípios da administração.

Shewhart w. a. (1931). economic control of quality of manufactured product. d. van nostrand company

International Organization for Standardization (ISO). (1987). *ISO 9000:1987 - Quality management and quality assurance standards – Guidelines for selection and use*. Geneva: ISO.

International Organization for Standardization (ISO). (2008). *ISO 9001:2008 - Quality management systems – Requirements*. Geneva: ISO.

International Organization for Standardization (ISO). (2015). *ISO 9001:2015 - Quality management systems – Requirements*. Geneva: ISO.

Morais.M – A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas (2008) Congresso Brasileiro de Contabilidade.

Rodrigues, A. M. G., Gomes, S. F. & Oliveira, A. (2011). *Auditoria Financeira: Normas, Práticas e Estudo de Casos*. Lisboa: Escolar Editora.

Teixeira, J. C. (2010). *Auditoria e Controlo Interno*. Lisboa: Texto Editores.

Carvalho, L., & Pinho, C. (2009). O controlo de qualidade nas sociedades de auditoria em Portugal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 34(2), 45-63.

Costa, Carlos Batista (2014) – Auditoria Financeira: teoria & Prática, 10ª Edição, Lisboa Rei dos Livros

International Federation of Accountants (IFAC) (1997) na Statements on Quality Control Standards (SQCS)

Federation des Experts Comptables Européen (FEE) (2000), as International Standard on Auditing (ISA's)

Macintyre, M. (2006) Women Working in the Mining Industry in Papua New Guinea: A Case Study from Lihir. In: Lahiri-Dutt, K. and Macintyre, M., Eds., *Women Miners in Developing Countries: Pit Women and Others*, Ashgate Publishing, Aldershot, 131-144.

Tadeu Figuera – CEO da Fatos a Dados – Conduzindo empresas à excelência na Gestão da Qualidade – Publicado em 7 de jun. de 2024

Santander – Modelo de controlo Interno (MCI). (2008) Grupo Santander Portugal

Teixeira & Correia (2002): O Sistema de Controlo Interno

Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, e Chris E. Hogan. "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach." 17ª ed. Pearson, 2017.

Louwers, Timothy J., Robert J. Ramsay, David Sinason, e Jerry R. Strawser. "Auditing & Assurance Services." 7ª ed. McGraw-Hill Education, 2017.

International Federation of Accountants (IFAC). "International Standards on Quality Control (ISQC 1)." 2019.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). "Auditing Standard No. 10: Supervision of the Audit Engagement." 2017.

Relatórios Anuais de Controlo de Qualidade (OROC)

Guias de Aplicação de Indicadores de Qualidade da Auditoria (CMVM)

Resultados Globais do Sistema do Controlo de Qualidade da Auditoria (CMVM)

Legislação

Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de dezembro

Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de novembro

Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de novembro

Decreto-Lei nº 1/72 de 3 de janeiro

Decreto-Lei nº 519-12/79 de 29 de dezembro

Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro

Decreto-Lei nº 224/2008 de 20 de novembro

Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de novembro

Decreto-Lei nº 185/2009 de 12 de agosto

Decreto-Lei nº 71/2012 de 18 de junho

Diretiva nº 84/253/CEE (8ª Diretiva)

Diretiva nº 2014/56/EU de 16 de abril de 2014

Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio

Diretivas nºs 78/660/CCE de 25 de junho 1978 e 83/349/CEE de 13 junho de 1983 e 84/253/CEE de 10 de abril de 1984.

ISA220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações financeiras

ISA315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

ISO 9001 – Sistema de Gestão de Qualidade

ISQC 1 – Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1

ISSAI 1000 e ISSAI 1810 – Trabalhos para a emissão de Relatórios sobre Demonstrações Financeiras Condensadas

ISSAI 200 – *General Standards in Government Auditing and Standards with ethical significance*

Lei nº 148/2015 de 9 de setembro

Lei nº 140/2015 de 7 de setembro

Lei nº 2/2013 de 10 de janeiro

Lei nº 12/2023 d 28 de março

Lei nº 79/2023 de 20 de dezembro

Lei nº 99-A/2021 de 32 de dezembro

Lei nº 96/XV/1ª

Lei nº 48/2015 de 9 de setembro

Portaria nº 83/74 de 6 de fevereiro

Regulamento nº 537/2014 de 16 de abril de 2014

Sites Consultados

Google Académico – Literatura Internacional

Site Ordem Revisores Oficiais de Contas - <https://www.oroc.pt/>

Site Comissão do Mercados de Valores Mobiliários

<https://www.cmvm.pt/PInstitucional>

Revistas e Relatórios (OROC)

Revista e Relatórios (CMVM)

Material do Seminários Temáticos de Auditoria