

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



ISCAL

A EVOLUÇÃO DO CONTROLO DE  
QUALIDADE NAS EMPRESAS DE AUDITORIA  
EM PORTUGAL (ANOS 2000 A 2014)

---

Catarina da Silva Consciência Conceição

Lisboa, Dezembro de 2015



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

A EVOLUÇÃO DO CONTROLO DE  
QUALIDADE NAS EMPRESAS DE AUDITORIA  
EM PORTUGAL (ANOS 2000 A 2014)

---

Catarina da Silva Consciência Conceição

Dissertação (Documento Provisório) submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Pedro Roque.

Lisboa, Dezembro de 2015

## **AGRADECIMENTOS**

Esta dissertação significa a conclusão de um objetivo acadêmico que me impus e não seria possível sem a ajuda de várias pessoas.

Ao Sr. Professor Pedro Roque, o meu maior agradecimento por toda a disponibilidade, paciência e orientação prestada.

Ao Sr. Professor Fernando Carvalho pela sua opinião, sugestões e apoio inicial.

Aos meus pais, agradeço todo o apoio, tolerância, compreensão e coragem que sempre me transmitiram.

Por fim este trabalho também representa o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as várias etapas que o constituem.

## RESUMO

O Controlo de Qualidade em Portugal tem sofrido algumas alterações ao longo dos anos, nomeadamente no que diz respeito à detenção da responsabilidade de supervisão, que passou da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria no ano 2008, através da criação do Decreto-Lei n.º225/2008 de 20 de Novembro.

O Objetivo do estudo foi analisar a evolução do Controlo de Qualidade, nomeadamente após a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA). O estudo foi desenvolvido através da análise dos Relatórios de Controlo de Qualidade disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). De uma forma complementar foi realizado ainda um inquérito aos Controladores-Relatores que fazem o controlo de qualidade nas sociedades de auditoria.

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

Por fim, é referenciado o novo diploma legal que entrará em vigor em Janeiro de 2016, que vem retirar os poderes atribuídos ao Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, para serem atribuídos à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

**Palavras-Chave:** Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisores Oficiais de Contas, Controladores-Relatores, Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria.

## ABSTRACT

The Quality Control in Portugal has undergone some changes over the years, particularly with regard to the arrest of supervisory responsibility, who spent the Order of Chartered Accountants for Audit Supervision National Council in 2008, through the creation of Decree-Law n.º225 / 2008 of 20 November.

The study's goal was to analyze the evolution of Quality Control after the creation of the National Council for Audit Supervision (CNSA) in Portugal. The study was conducted by analyzing the Quality Control Reports provided by the Order of Chartered Accountants (OROC). In a complementary manner it was also conducted an inquiry into the Controllers-Rapporteurs who do quality control in audit firms.

The research aims to realize if the legal evolution of Quality Control in Portugal has allowed better control made to the reviewers.

Finally, it referred to the new law which will come into force in January 2016, which has removed the powers of the National Council of Audit Supervision, to be assigned to the Portuguese Securities Market Commission.

**Keywords:** Quality Control, Auditing, Statutory Auditors, Controllers-Rapporteurs, National Council for Audit Supervision

# ÍNDICE

ÍNDICE DE QUADROS.....	ix
ÍNDICE DE GRÁFICOS .....	x
LISTA DE ABREVIATURAS/SIGLAS .....	xi
I. INTRODUÇÃO .....	1
II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
2.1 Conceito de controlo de qualidade em Auditoria.....	3
2.2 Evolução histórica.....	5
2.2.1 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.....	8
2.2.2 Comissão do Controlo de Qualidade .....	9
2.2.3 Decreto-Lei 225/2008.....	10
2.2.4 Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria .....	11
2.3 Normas Técnicas Aplicáveis no Controlo de Qualidade .....	12
2.3.1 Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade.....	13
2.3.2 Códigos de ética e Deontologia profissional .....	15
2.3.3 Guias de Controlo de Qualidade.....	18
2.4 Tipos de Controlo.....	18
2.4.1 Controlo de qualidade externo e interno.....	18
2.4.2 Controlo de qualidade vertical e horizontal.....	20
2.5 Deficiências/Problemas no Controlo de Qualidade das ROC's e SROC's.....	22
2.6 Perspetivas futuras do controlo de qualidade na Auditoria (Lei-148/2015).....	22
III. ESTUDO SOBRE A EVOLUÇÃO DA SUPERVISÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE EM AUDITORIA .....	25
3.1 Metodologia.....	25
3.1.1 Objetivos e Tipos de Estudo .....	25
3.1.2 População e Amostra do Estudo .....	25
3.2 Análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade e Guias de Controlo de Qualidade .....	25
3.2.1 Caracterização da amostra .....	25
3.2.2 Apresentação dos Resultados .....	26
3.2.3 Análise dos Resultados .....	47
3.3 Questionário feito aos Controladores-Relatores .....	54

3.3.1 Caracterização da Amostra .....	54
3.3.2 Apresentação dos Resultados .....	54
3.3.3 Análise dos Resultados .....	64
3.5 Limitações e Dificuldades do Estudo .....	65
IV. CONCLUSÕES.....	66
V. LINHAS DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS.....	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69
Legislação .....	71
Sites Consultados.....	72
ANEXOS.....	74
Anexo 1 - Inquérito por questionário.....	74

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro nº 1 - Número de entidades e dossiês selecionados para controlo de qualidade.....	29
Quadro nº 2 – Número de Controladores-Relatores.....	29
Quadro nº 3 – Seleção dos Dossiês a ser Controlados.....	30
Quadro nº 4 - Conclusões do Controlo Horizontal.....	34
Quadro nº 5 - Insuficiências/deficiências detetadas no controlo horizontal.....	37
Quadro nº 6 - Conclusões do Controlo Vertical.....	38
Quadro nº 7 - Insuficiências/deficiências detetadas no controlo vertical.....	42
Quadro nº 8 - Ações de acompanhamento.....	43
Quadro nº 9 – Número de entidades que sofreram alterações na classificação do Controlo de Qualidade.....	46
Quadro nº 10 – Resultados da pergunta nº 1 do inquérito.....	54
Quadro nº 11 – Resultados da pergunta nº 2 do inquérito.....	55
Quadro nº 12 – Resultados da pergunta nº 3 do inquérito.....	56
Quadro nº 13 – Resultados da pergunta nº 4 do inquérito.....	57
Quadro nº 14 – Resultados da pergunta nº 5 do inquérito.....	58
Quadro nº 15 – Resultados da pergunta nº 6 do inquérito.....	59
Quadro nº 16 – Resultados da idade da amostra.....	60
Quadro nº 17 – Resultados das Habilitações Académicas.....	61
Quadro nº 18 – Resultados dos anos de Experiência Profissional.....	62
Quadro nº 19 – Resultados da Forma de Trabalho.....	63

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico nº 1 - Evolução da ISO 9001.....	6
Gráfico nº 2 - Evolução da Supervisão do Controlo de Qualidade.....	8
Gráfico nº 3 – Organismos Internacionais.....	13
Gráfico nº 4 – Objetivos do Modelo COSO.....	20
Gráfico nº 5 – Número de Entidade Controladas.....	48
Gráfico nº 6 – Número de Dossiês Controlados.....	48
Gráfico nº 7 – Número de Controladores-Relatores.....	49
Gráfico nº 8 – Conclusões do Controlo Horizontal no Total dos ROC/SROC.....	50
Gráfico nº 9 – Insuficiências detetadas no controlo horizontal.....	51
Gráfico nº 10 – Conclusões do Controlo Vertical no Total dos ROC/SROC.....	52
Gráfico nº 11 – Insuficiências/Deficiências detetadas no controlo vertical.....	53
Gráfico nº 12 – Representação gráfica da questão nº1 do inquérito.....	55
Gráfico nº 13 – Representação gráfica da questão nº2 do inquérito.....	56
Gráfico nº 14 – Representação gráfica da questão nº3 do inquérito.....	57
Gráfico nº 15 – Representação gráfica da questão nº4 do inquérito.....	58
Gráfico nº 16 – Representação gráfica da questão nº5 do inquérito.....	59
Gráfico nº 17 – Representação gráfica da questão nº6 do inquérito.....	60
Gráfico nº 18 – Representação gráfica da idade da amostra.....	61
Gráfico nº 19 – Representação gráfica das Habilitações Académicas.....	62
Gráfico nº 20 – Representação gráfica da Experiência Profissional.....	63
Gráfico nº 21 – Representação gráfica da Forma de Trabalho.....	64

## LISTA DE ABREVIATURAS/SIGLAS

- AICPA** - *American Institute of Certified Public Accounts*
- BES** - Banco Espírito Santo
- CCQ** - Comissão de Controlo de Qualidade
- CE** - Comissão Europeia
- CI** - Controlo Interno
- CMVM** - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CNSA** - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
- COSO** - *Committee 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 Européens*
- 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
- ISSAI** - *International Standards of Supreme Audit Institutions*
- OROC** - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**ROC** - Revisores Oficiais de Contas

**SCI** - Sistemas de Controlo Interno

**SQCS** - *Statements on Quality Control Standards*

**SROC** - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

## I. INTRODUÇÃO

É indiscutível que, o atual contexto económico nos planos internacionais 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.

O Conselho Nacional de Supervisão em Auditoria (CNSA) foi constituído formalmente com a publicação da Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro, sendo atribuída ao CNSA a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas.

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 inicialmente apenas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e posteriormente pelo CNSA (ano 2000 a 2014).

De acordo com o pressuposto mencionado, o plano de investigação sofreu algumas alterações, concertando-se estratégias, à medida que o objeto de estudo foi conhecido e se foi conhecendo melhor o tema em estudo. 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 2000 e 2004.

O Objetivo do estudo focou-se, na análise da evolução legal do Controlo de Qualidade após a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), desenvolvida através da 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 2000 a 2014. De uma forma complementar ainda será realizado um inquérito aos Controladores-Relatores da OROC.

A investigação pretende dar a perceber se existiu algum melhoramento/evolução no Controlo de Qualidade feito inicialmente pela OROC e posteriormente supervisionada pelo CNSA. Neste estudo ainda serão identificadas quais alterações feitas no controlo de qualidade em Portugal para adoção das novas normas legislativas, normas estas que vêm permitir um Controlo de Qualidade mais Eficaz, Eficiente e Uniforme entre todas as Empresas de Auditoria.

Nos estudos que têm sido elaborados ao longo dos últimos anos, verifica-se um grande interesse sobre 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 de Controlo de Qualidade e na elaboração de um questionário feito aos Controladores-Relatores.

## II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.1 Conceito de controlo de qualidade em Auditoria

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, da competitividade e da 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 tem assumido ao longo dos anos uma posição predominante em vários setores dos negócios, com o seu auge nos finais da II Guerra Mundial, em que se utilizou como modelo experimental as empresas japonesas. Foi a partir deste acontecimento que as empresas sentiram a necessidade de tornarem-se mais flexíveis e capazes de responder rápida e eficazmente a solicitações crescentes do mercado (Cruz e Carvalho, 1998: pág. 63).

A qualidade não tem uma definição única. Vários autores interpretam-na de diferentes formas. Assim, Miree e York (2004) referem-se à qualidade “como um conjunto de métodos e ferramentas de gestão centradas na criação de valor acrescentado aos clientes, identificando necessidades e expectativas que, certamente, influenciam a alteração dos mercados e, por conseguinte, os processos de produção e serviços”.

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:

1. Foco no cliente
2. Liderança
3. Envolvimento de todos
4. Abordagem de processos
5. Abordagem sistêmica
6. Melhoria contínua e continuada
7. Decidir baseado em fator reais e concretos
8. 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.

Nesta época era utilizado como sinonimo de “prevenção de defeito” e, a sua prática correspondia à inspeção final da produção, ou seja, já o defeito tinha sido executado.

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 Certificações Legais de Contas.

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

Com os vários escândalos financeiros dos últimos anos, a auditoria tem sofrido muitas pressões que levaram a por em causa a sua credibilidade, independência e integridade. Para tal, passa a ser fundamental que «o auditor hoje em dia consiga demonstrar e acima de tudo convencer o mercado e os diversos agentes económicos que é independente, profissional, íntegro, credível, que defende a transparência e que atua com rigor ...». (Rodrigues, Revista Revisores Auditores 48: pág. 13)

Gonçalves (Revista Revisores Auditores 54: 12) afirma ainda que a credibilidade da profissão passa pela existência de um sistema de controlo de qualidade efetivo, assente em Controladores-Relatores com experiência técnica e profissional essencial ao desempenho das funções associadas.

O principal objetivo do Controlo de Qualidade em Auditoria é garantir que a opinião expressa nas Certificações Legais de Contas pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC's) 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.

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 estas situações.

## **2.2 Evolução histórica**

O marco principal da qualidade é o precursor do movimento da qualidade a nível mundial, W. Edwards Deming. 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 Shewart definiu a qualidade como conformidade de um produto com as especificações técnicas que lhe foram atribuídas.

No fim 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 9000 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”.

Nas últimas décadas observou-se um aumento significativo de empresas que se preocupa 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.

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.



**Gráfico 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.

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 surge da pressão que é exercida sobre a profissão de auditor, que leva a uma profunda reflexão sobre as respostas que a mesma deverá encontrar, de modo a reforçar a sua credibilidade num contexto de elevada incerteza. (Gonçalves, Revista Revisores Auditores 54: 11)

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 pelo 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 firmas de auditoria.

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

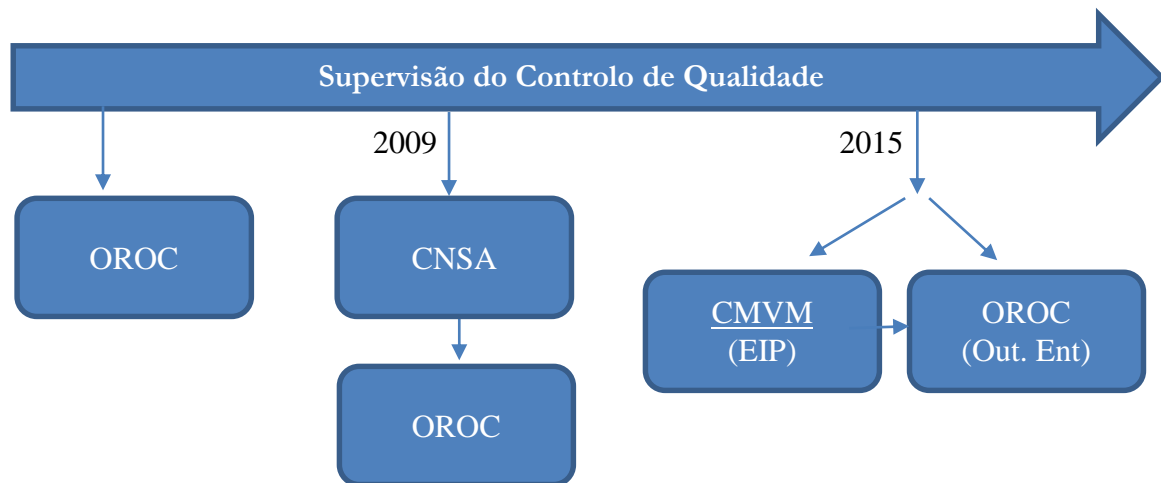
- ✓ Responsabilidade pelo sistema de controlo da qualidade no seio da firma;
- ✓ Requisitos éticos;
- ✓ Políticas relacionadas com a aceitação e renovação de contratos com os clientes;
- ✓ Recursos Humanos;
- ✓ Desempenho de trabalho;
- ✓ Monitorização.

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 era 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.

O CNSA fica com a responsabilidade, de emitir pareceres prévios relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e fazer a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

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:



**Gráfico nº 2 - Evolução da supervisão do controlo de qualidade**

### **2.2.1 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 CNSA, em conformidade com o respetivo regulamento e com as normas comunitárias aplicáveis (art. 68º Estatutos da OROC).

### **2.2.2 Comissão do Controlo de Qualidade**

Mesmo antes de a Ordem se designar Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, foi criada a Comissão do Controlo de Qualidade (1993), com o objetivo de implementar um sistema externo de controlo de qualidade à profissão. A comissão de controlo de qualidade é composta por cinco membros. Atualmente, a Comissão do Controlo de Qualidade é um órgão que pertence à OROC.

Esta comissão tem a responsabilidade de estabelecer a periodicidade das inspeções regulares às entidades, as orientações para as inspeções, a organização das pessoas a realizar as inspeções de qualidade e tem o poder para iniciar quaisquer processos disciplinares como resultado das inspeções de qualidade (por exemplo: processos disciplinares e sanções).

As orientações para as inspeções estão normalmente estabelecidas nos guias de controlo de qualidade.

A periodicidade das inspeções de controlo de qualidade é normalmente de três em três anos para os auditores que realizam trabalhos em entidade de interesse público e de cinco em cinco anos para os restantes auditores e sociedades de revisores.

O controlo de qualidade tem cada vez mais uma importância na funcionalidade das empresas e é concretizado através de uma série de objetivos, como a verificação da aplicação adequada das normas de auditoria e a verificação da consistência com a opinião expressa nas conclusões suportadas pelos papéis de trabalho de auditoria. Com a verificação destes pontos pelos Controladores-Relatores da ordem é possível garantir um aumento da qualidade nos serviços de auditoria. Apesar da questão estar constantemente posta em causa com os vários escândalos financeiros do nosso país, que têm posto em causa a qualidade das auditorias.

É também importante para o controlo de qualidade, que este seja elaborado com o fim de partilha de informação e apoio profissional.

Todo o trabalho feito pelos Controladores-Relatores é revisto e aprovado pela Comissão de Controlo de Qualidade, que posteriormente envia os resultados ao CNSA, à qual faz uma revisão e aprovação da informação final, para a divulgação nos Relatórios de Controlo de Qualidade anuais.

### 2.2.3 Decreto-Lei 225/2008

O Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de Novembro transpõe para a ordem pública nacional a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio, relativo à revisão legal e contas anuais e consolidadas e que altera as Diretivas n.º 78/660/CEE e 83/349/CEE, do Conselho e revoga a Diretiva n.º 84/253/CEE do Conselho.

Através deste Decreto-Lei foi criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, doravante designado por CNSA, que teve como responsabilidade a organização do sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades dos revisores oficiais de contas. A sua criação teve como intuito a supervisão do exercício de atividade de auditoria e, assegurar a cooperação e coordenação eficazes entre os vários Estados-Membros, que ocorrem devido a adoção ao nível comunitário, de um novo modelo de supervisão neste domínio. Neste contexto, a Diretiva exige que o sistema de supervisão pública seja gerido por pessoas que não exerçam a profissão de revisor oficial de contas e, ao mesmo tempo, que tenham conhecimentos suficientes nas matérias relevantes (Diário da República, 1.ª série — N.º 226 — 20 de Novembro de 2008).

No que se relaciona com as atribuições cometidas ao CNSA, o Decreto-lei n.º 225/2008 visa dotar este órgão do quadro jurídico que seja necessário ao exercício eficaz do mandato da diretiva que retém a assunção de responsabilidade final pela supervisão e delimita o impacto ao que é estritamente necessário para este efeito. Assim, as atribuições do CNSA correspondem à emissão de parecer prévio, de natureza vinculativa, relacionado com as normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria, bem como do que é proposto pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e acompanhamento da sua execução.

Este DL procedeu à designação das entidades de interesse público e, com efeito esta qualificação decorre já da diretiva de entidades cujos valores mobiliários se encontrem admitidos à negociação num mercado regulamentado, para as instituições de crédito e para as empresas de seguros. Assim, poder-se-á referir que o legislador comunitário admite a possibilidade de cada Estado-Membro qualificar da mesma forma as outras entidades que “sejam de relevância pública significativa em razão do seu tipo de atividade, da sua dimensão ou do seu número de trabalhadores”.

## 2.2.4 Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

No que se refere às atribuições cometidas ao CNSA, o DL n° 225/2008 dotou o CNSA de ferramentas jurídicas necessárias para o exercício eficaz do mandato da Diretiva n° 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio que implica a assunção da responsabilidade final pela supervisão.

O CNSA era constituído por um representante do Banco de Portugal, da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), do Instituto de Seguros de Portugal, da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças, que veio permitir um alargamento dos poderes destas instituições.

Com a aprovação do DL n° 225/2008 foi atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas ao CNSA. Pensou-se que com a criação do CNSA seria possível existir uma cooperação e coordenação eficazes entre os Estados Membros, através da adoção de um novo modelo comunitário de supervisão, vinculado pela principal característica da supervisão, a independência.

Ao considerar-se que a Diretiva determina a organização de um registo público centralizado e acessível ao público e ao mesmo tempo, existiam na ordem jurídica nacional duas entidades a quem são cometidas responsabilidades no âmbito do registo de ROC e SROC, a OROC e a CMVM impõem que seja determinado um prazo para a comunicação ao CNSA que será a entidade responsável por essa divulgação pública dos registos efetuados por aquelas duas entidades e, que seja atribuída às mesmas, a responsabilidade por instituir os procedimentos necessários para evitar a duplicação de atos e exigências no âmbito dos respetivos processos de registo.

O DL n° 225/2008 vem dar poderes ao CNSA para nomear as entidades que têm interesse público. Entidades essas, cujos valores mobiliários se encontrem admitidos à negociação num mercado regulamentado.

O legislador vem ainda “admitir da possibilidade de cada Estado Membro qualificar do mesmo modo outras quaisquer entidades que «sejam de relevância pública significativa em razão do seu tipo de atividade, da sua dimensão ou do seu número de trabalhadores” (Preâmbulos do DL n°225/2008).

Com esta medida o legislador tentou estabelecer uma lista de entidades fundamentais para a estabilidade financeira, entidades em que é necessário existir um maior nível de transparência, fiscalização, independência e controlo de qualidade.

### 2.3 Normas Técnicas Aplicáveis no Controlo de Qualidade

Um auditor deve manter e melhorar as suas características pessoais e técnicas, de acordo com as normas que vão aparecendo internacionalmente e nacionalmente.

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 firma (no ano das *peer reviews* externas), não substitui os procedimentos do *monitoring* que, por sua natureza, são contínuos e não pontuais”<sup>1</sup>.

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.

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 expectativas 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 220, desenvolvida pelo IFAC

---

<sup>1</sup> 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.

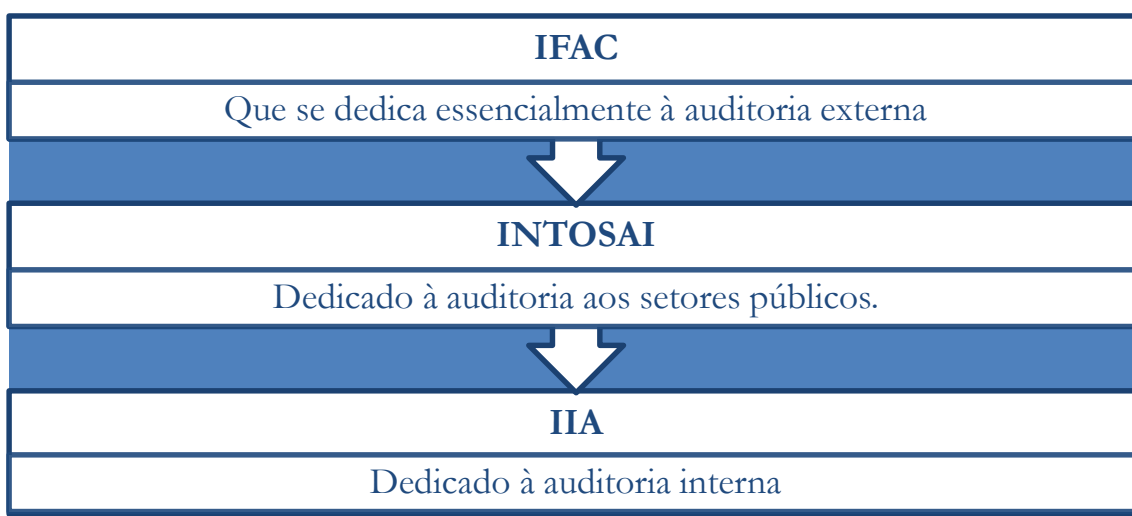
### 2.3.1 Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade

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 firmas de auditoria.

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

Conceito de firma - Um profissional executor único, uma parceria, sociedade ou outra entidade de contabilistas profissionais.<sup>2</sup>

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



**Gráfico nº 3 – Organismos Internacionais**

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 foi criada para fortalecer a profissão no

<sup>2</sup> Tradução adotada pela OROC na sua tradução da Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1

mundo inteiro no âmbito do interesse público, através do desenvolvimento das normas internacionais de Contabilidade e Auditoria.

A IFAC faz ligação oficial com o *Forum of Firms* (FOF, Fórum) 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 apatidário, 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, que em Portugal inclui o TC 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 ISSAI 1000 e 1810 relativas a auditorias financeiras podem ser aplicadas quando apropriado a essas mesmas responsabilidades. É de salientar que os auditores estão proibidos de fazer referência à utilização das ISSAI no caso em que as condições prévias da auditoria de acordo com as ISSAI sobre auditoria financeira não existiam ou quando o auditor não tenha a capacidade de cumprir as exigências das ISA.

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 é 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.

### **2.3.2 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.

E, por necessidade de exposição assente neste código de adoção internacional foi utilizada na sua estrutura a apresentação formal do novo Código de Ética, de modo a estabelecer as normas e explicar a sua vertente pedagógica.

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:

- a) Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- b) Avaliar a importância das ameaças identificadas;
- c) 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 auditores consagra na sua secção 1 que os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais:

- a) Integridade, isto é, ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- b) Objetividade, isto é, não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- c) 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;
- d) 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;
- e) 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 firma 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.

Em 2010 a *International Federation of Accountants* (IFAC) emitiu a versão do Manual de Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão e outros trabalhos de garantia de Fiabilidade e serviços relacionados com a versão de 2010 do Manual do Código de Ética para auditores e contabilistas profissionais. Este manual de controlo de qualidade inclui um conjunto de normas internacionais de auditoria e a norma internacional de controlo de qualidade, em vigor emitidas pelo *International Accounting and Assurance Standards Boards* (IAASB) (OROC, 2010: pág. 2).

É pertinente referir segundo Costa (2014) que o atual Código de Ética e Deontologia Profissional que foi aprovado em assembleia-geral extraordinária de 29 de Setembro de 2011 e publicado no Diário da Republica II Série nº 198 de 14 de Outubro de 2011, estabelece que fatores como a credibilidade, profissionalismo, qualidade serviços e confiança são os objetivos centrais da profissão de ROC.

### **2.3.3 Guias de Controlo de Qualidade**

A fase principal de qualquer trabalho de auditoria é o seu planeamento, que desempenha o mesmo papel que desempenha em qualquer atividade do nosso dia-a-dia, isto porque tem como consequência uma associação ordenada dos passos necessários para a consecução de determinado objetivo (Boynton e Kell, 2002).

O planeamento em auditoria inclui o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a efetuar, a sua extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos que serão adotados, com a finalidade de estabelecer o nível de segurança desejado (Costa, 2010).

No artigo 2º da ISA 300, “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (DF)”, um planeamento adequado favorece a auditoria de DF de várias formas, principalmente, auxilia o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes de auditoria, e permite identificar e resolver potenciais problemas no tempo certo. Auxilia igualmente, o auditor a organizar e gerir de forma eficaz o trabalho de auditoria para que seja eficiente (Albino, 2012).

Assim, o Guia de Controlo de Qualidade é importante para assegurar a correta aplicação da Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC 1) e não deve por isso, ser utilizado como substituto da leitura da norma. O Guia de Controlo de Qualidade da IFAC permite o auxílio a profissionais para a implementação de um sistema de controlo de qualidade interno através do conhecimento mais aprofundado dos requisitos para o cumprimento da ISQC 1.

## **2.4 Tipos de Controlo**

### **2.4.1 Controlo de qualidade externo e interno**

O controlo de qualidade pode ser classificado em relação à sua origem em controlo interno e externo. Ao nível externo a supervisão é da responsabilidade do CNSA, bem como de outras entidades como da OROC e da CMVM.

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 controlo interno deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais. As normas e princípios que fazem parte integrante do controlo interno devem ser frequentemente adaptados para assegurar o cumprimento de normas legais e regulamentos internos, a proteção dos ativos e da informação, a economicidade, eficiência e eficácia de gestão, e a adequada contabilização e divulgação das operações e da situação económica e financeira (Van e Tillema, 2005).

O sistema de controlo interno está subdividido em controlo administrativo e contabilístico. O controlo administrativo tem como responsabilidade o plano de organização e procedimentos e registos que estão relacionados com os processos de decisão. Para este tipo de controlo é necessário pessoal qualificado e normas de cumprimento dos deveres e funções (Santander, 2008).

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).

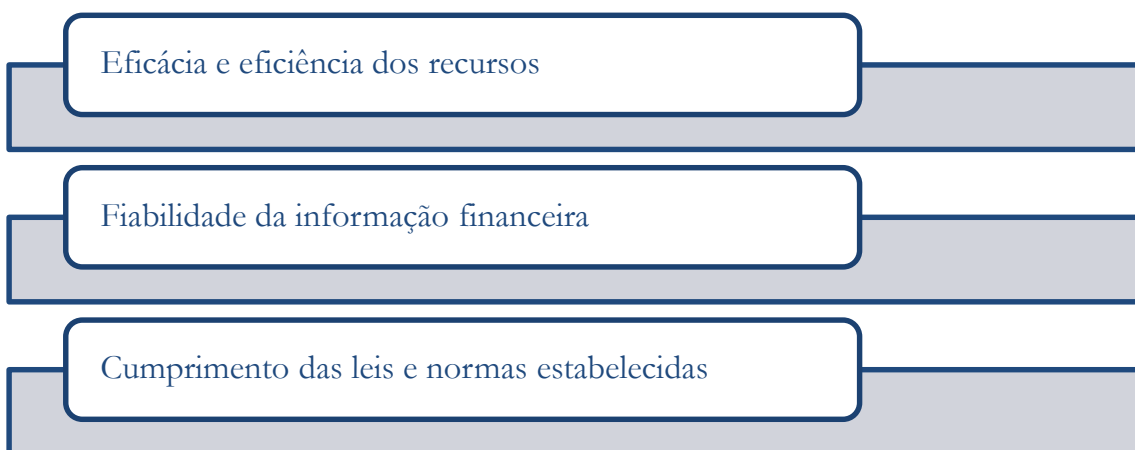
Segundo o *The Institute of Internal Auditors* (IIA) o controlo interno representa qualquer ação que seja aplicada através da gestão no sentido de reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam devidamente cumpridos (Marçal e Marques, 2011).

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).

A maior parte das empresas, sejam públicas ou privadas têm como objetivo um bom funcionamento de um sistema de controlo interno e que estejam de acordo com as necessidades que são impostas pela realidade económica e social, embora possam por vezes ocorrer erros, irregularidades ou fraudes (Miñon & Dominguez, 2003).

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 como: (Morais & Martins, 2007, pp.30-31).



**Gráfico n° 4 – Objetivos do Modelo COSO**

Segundo Vieira (2007) o controlo interno deve apresentar uma grande amplitude e ser acessível a todos os funcionários da instituição, para que seja possível assegurar o conhecimento acerca de todo o processo e responsabilidades atribuídas aos diversos níveis da organização. Assim, deve ser capaz de prever a definição de responsabilidades dentro da instituição, a segregação das atividades atribuídas aos membros da instituição com a finalidade de evitar qualquer tipo de conflito de interesses, bem como identificar e avaliar os fatores internos e externos que possam afetar a realização dos objetivos e metas da organização.

#### **2.4.2 Controlo de qualidade vertical e horizontal**

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.

O controlo horizontal 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.

Os resultados da análise horizontal são poucos conclusivos, porque não levam em consideração a situação relativa da quantia dentro do grupo a que pertence ou dentro do total do Ativo. A sua utilidade prática seria apenas informar, isoladamente, a modificação percentual de cada quantia em relação ao período ou aos períodos anteriores, sem se preocupar se, em relação às demais, ela aumentou ou diminuiu (Oliveira, 2010).

O controlo de qualidade vertical tem como objetivo principal a avaliação da instrução de processos de trabalho de auditoria das empresas, segundo as normas técnicas de contabilidade que estão subjacentes à apresentação de contas 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, técnicas e diretrizes de revisão aprovadas ou reconhecidas pela OROC e normas internacionais emitidas.

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 (ISA's) e se o planeamento do trabalho foi respeitado.

## **2.5 Deficiências/Problemas no Controlo de Qualidade das ROC's e SROC's**

Segundo Costa (2010) a implementação de um sistema de controlo de qualidade representa uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. No entanto, podem não ser atingidos os objetivos iniciais. O mesmo significa que a existência de um sistema de controlo interno (SCI) não é garantia de que seja operacional, eficaz e eficiente. Podem ocorrer erros, irregularidades e fraudes.

De acordo com o parágrafo 13-16 da DRA 410, o controlo de qualidade pode proporcionar algumas limitações relacionadas com:

- Limitações que integram o não interesse por parte da gestão na implementação e manutenção de um bom SCI;
- A dimensão da entidade e o não interesse/envolvimento de todos os trabalhadores no objetivo comum; a faculdade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções;
- A possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade;
- A eventualidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um CI poder fazer mau uso dessa responsabilidade;
- A maioria dos controlos tendem a dirigir-se a transações de rotina, e não a transações fora de rotina; e análise de custo/benefício (DRA, 410).

## **2.6 Perspetivas futuras do controlo de qualidade na Auditoria (Lei-148/2015)**

De salientar que a situação económica difícil cria ameaças aos auditores. Os auditores verificam transações de negócio complexas e, igualmente, relevantes e potencialmente danosas e podem ser tidos como responsáveis pelas consequências de uma auditoria deficitária. Como exemplo têm-se os escândalos financeiros de algumas empresas que foram publicados recentemente, como o caso do Banco Espírito Santo (BES).

Assim ao nível legislativo, a Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, constituiu um marco significativo na regulação da revisão legal das contas anuais e consolidadas a nível europeu, tendo alterado as Diretivas n.ºs 78/660/CEE, do Conselho, de 25 de julho de 1978, e 83/349/CEE, do Conselho, de 13 de junho de 1983, e revogado a Diretiva 84/253/CEE, do Conselho, de 10 de abril de 1984. Sem prejuízo da importância que revestiu muitas outras normas introduzidas, destacou-se então a imposição, pela primeira vez, de criação de um sistema eficaz de supervisão pública dos revisores oficiais de contas (ROC) e das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), independente destes.

Globalmente, o fraco ambiente económico criou grandes dificuldades aos auditores. O público adota uma imagem negativa crescente da profissão através de apresentações na comunicação social sobre falhas de auditoria no contexto de grandes falências corporativas e a perceção dos clientes sobre a profissão deteriora-se. Devido à perícia interna dos clientes e avanços nos sistemas de controlo interno, os clientes veem o trabalho dos auditores como quase obsoleto. Além disso, o órgão de fiscalização volta à sua atividade básica. Apesar da pouca atratividade da profissão, devido à crise económica, estão disponíveis recursos humanos suficientes.

A norma determinou o abandono do puro sistema até então vigente de autorregulação da profissão pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), com a criação, pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010, de 18 de junho, do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), ao qual foi atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC, governado, na sua maioria, por pessoas que não exercem a profissão.

Por um lado, entendeu-se que, perante o novo quadro de exigências, não seria suficiente a introdução de medidas corretivas no atual CNSA, com o que se correria o risco de não promover o ajustamento necessário da supervisão às demonstradas necessidades da atividade de auditoria.

Por outro, de acordo com o objetivo de promover uma gradual concentração de reguladores sectoriais, com menor número de entidades, enunciado no guião com orientações para a reforma do Estado, publicado pelo Governo em maio de 2014, com o título «Um Estado Melhor», considerou-se não ser adequada a criação de uma nova estrutura de supervisão, com todos os custos, demora e outros inconvenientes associados a uma opção desse teor. Optou-se, antes, por uma solução que, assegurando a independência da profissão tal como

exigido pelo direito da União Europeia, aproveitasse a estrutura, a experiência e as competências instituídas de uma autoridade já existente para o efeito. Aproveitou-se a experiência acumulada pela CMVM na supervisão dos auditores neles registados nos termos do artigo 9.º do Código dos Valores Mobiliários, ampliando as suas competências de forma a abranger a supervisão pública dos ROC e das SROC, nos termos ora prescritos no Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria. Para o efeito é conferido à CMVM um conjunto de poderes de regulação e de supervisão, como o registo de ROC e SROC, e a instrução e decisão de processos sancionatórios, reservando-se ainda para esta autoridade, a título exclusivo, as competências em matéria de controlo de qualidade e inspeção de entidades de interesse público.

A atribuição de competências à OROC, a CMVM é configurada como última responsável pela supervisão da atividade de auditoria, com todos os poderes de regulação e supervisão, a exercer em articulação com a OROC, e com a possibilidade de intervenção direta sobre os ROC e SROC em quaisquer matérias relacionadas com o acesso e o exercício da profissão.

Para o efeito, optou-se por exigir o registo destes junto da CMVM, sem prejuízo da inscrição a que a OROC proceda nos termos e para os efeitos dos artigos 23.º e 24.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro. Esta opção justifica-se pela importância que a matéria do registo e do controlo das condições para o exercício da profissão assumem no âmbito da supervisão da atividade de auditoria.

Neste âmbito é ainda reforçado o controlo da adequação dos ROC e das SROC no momento do acesso à profissão e ao longo de todo o tempo do exercício da profissão.

A imposição do registo de todos os ROC e SROC junto da CMVM, que eliminou por inerência a figura do auditor registado junto da CMVM – uma vez que todos passam a ter de o ser para o exercício de funções de interesse público - determinou ainda a revisão dos requisitos de auditoria por auditor registado na CMVM, nos termos previstos no Código dos Valores Mobiliários.

Na sequência destas alterações ficam no ar as seguintes questões, relativamente ao acesso privilegiado da CMVM como reguladora a várias informações, suscitando questões de transparência e a sua posição perante uma empresa auditada como supervisor da mesma e como supervisor do auditor.

### **III. ESTUDO SOBRE A EVOLUÇÃO DA SUPERVISÃO DO CONTROLO DE QUALIDADE EM AUDITORIA**

#### **3.1 Metodologia**

##### **3.1.1 Objetivos e Tipos de Estudo**

O Objetivo do estudo será analisar a evolução do Controlo de Qualidade após a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) em Portugal. O estudo será desenvolvido através da análise dos Relatórios de Controlo de Qualidade disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e da análise da evolução dos Guias de Controlo de Qualidade a partir dos Relatórios de Controlo de Qualidade, entre os anos de 2000 a 2014.

De uma forma complementar irá ser realizado ainda um inquérito aos Controladores-Relatores. Para perceber se as conclusões que retiramos da análise dos documentos disponibilizados pela OROC, estão no seguimento das ideias e dos pareceres dos Controladores-Relatores.

A investigação pretende dar assim a compreender, se existiu algum melhoramento/evolução no controlo de qualidade feito inicialmente pela OROC e CMVM, e posteriormente pelo CNSA.

##### **3.1.2 População e Amostra do Estudo**

O estudo empírico realizado baseia-se na recolha e análise dos dados constantes nos Relatórios de Controlo de Qualidade entre o ano de 2000 e 2014. Após ser efetuada a recolha dos referidos dados, foi feito um inquérito por questionário aos Controladores-Relatores.

A definição da população para o inquérito por questionário foi obtida através das listagens de Controladores-Relatores disponíveis no site da OROC e do CNSA.

#### **3.2 Análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade e Guias de Controlo de Qualidade**

##### **3.2.1 Caracterização da amostra**

O estudo realizado focou-se nos relatórios de Controlo de Qualidade dos anos 2000 a 2014. Uma vez disponibilizados pela OROC os Relatórios de 2008 até 2014 no seu site, existiu a

necessidade de pedir à Comissão de Controlo de Qualidade a disponibilização dos restantes Relatórios de 2000 a 2008.

### **3.2.2 Apresentação dos Resultados**

A análise aos Relatórios de Controlo de Qualidade foi dividida em 12 pontos de estudo. O objetivo foi fazer uma comparação desses 12 pontos da análise dos Relatórios, para conseguir perceber a evolução e melhoria dos mesmos, ao longo dos 14 anos.

Desta forma dividi a análise dos Relatórios da seguinte forma:

- 1- Introdução
  - a. Objetivos do ano
- 2- Programa de Intervenção
- 3- Sorteio Publico
- 4- Seleção dos Controladores-Relatores
- 5- Seleção dos Dossiês
- 6- Afetação dos Controladores-Relatores a entidades e Dossiês
- 7- Conclusões dos Controlos de qualidade programados
- 8- Ações de Acompanhamento
- 9- Intervenções pontuais
- 10- Implementação de recomendações efetuadas pelo CNSA
- 11- Atualização dos Guias de Controlo de Qualidade
- 12- Nota Final

#### **1- ANÁLISE DA INTRODUÇÃO**

No primeiro ponto de análise temos a introdução aos Relatórios de Controlo de Qualidade, que é sempre muito semelhante em todos os anos. 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 de tempo, que consiste no planeamento e monitorização dos controlos de qualidade programados aos revisores e sociedades relativos às Df's dos exercícios.

Atualmente, nos Relatórios existem dois tipos de controlo 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. Entre 2000 e 2008 os restantes revisores e sociedades de revisores eram feitos em períodos de 5 anos.

O controlo de qualidade programado inclui um controlo horizontal de cada sociedade em sorteio público e controlo verticais 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 sector de atividade, sendo estes preenchidos pelos controladores e pelos controlados, estando sempre alinhados com as normas de contabilidade e de auditoria em vigor.

#### a) ANÁLISE DOS OBJETIVOS DO ANO

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

## 2- ANÁLISE DOS PROGRAMAS DE INTERVENÇÃO

Passando aos programas de intervenção, estes vêm salientar alguns pontos importantes que os Controladores têm de ter especial atenção, nomeadamente:

- Na adequação dos meios utilizados pelos revisores face à natureza e dimensão dos trabalhos controlados;
- No cumprimento das normas e diretrizes de revisão/auditoria e legislação aplicável;
- Na coerência entre as verificações efetuadas e evidenciadas pelos revisores nos seus documentos de trabalho e nas conclusões extraídas e relatadas;
- E no caso de revisores de entidades de interesse público, o teor do relatório anual de transparência.

Entre os anos 2000 e 2008 está também presente nos programas de intervenção a realização de controlos 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.

### 3- ANÁLISE DOS SORTEIOS PÚBLICOS

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 de entidades e dossiês selecionados para controlo de qualidade:

	2014/2015		2013/2014		2012/2013	
	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês
ROC E SROC com EIP	24	86	32	100	38	147
SROC de outras entidades	47	74	35	62	19	42
ROC de outras entidades	44	44	42	42	30	30
Total	115	204	109	204	87	219
	2011/2012		2010/2011		2009/2010	
	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês
ROC E SROC com EIP	22	105	24	109	10	41
SROC de outras entidades	23	43	20	37	25	61
ROC de outras entidades	36	36	38	39	50	50
Total	81	184	82	185	85	152
	2008/2009		2007/2008		2006/2007	
	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês
ROC E SROC com EIP	13	31	23	87	10	48
SROC de outras entidades	39	85	20	48	35	100
ROC de outras entidades	75	75	50	50	60	60
Total	127	191	93	185	105	208
	2005/2006		2004/2005		2003/2004	
	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês
ROC E SROC com EIP	12	37	9	25	15	15
SROC de outras entidades	30	80	28	80	55	146
ROC de outras entidades	50	50	45	45	80	80
Total	92	167	82	150	150	241

	2002/2003		2001/2002		2000/2001	
	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês	Nº de Entidades	Nº de Dossiês
ROC E SROC com EIP	16	61	14	63	14	54
SROC de outras entidades	15	44	10	25	10	21
ROC de outras entidades	52	52	50	51	55	55
Total	83	157	74	139	79	130

**Quadro nº 1 - Número de entidades e dossiês selecionados para controlo de qualidade**

#### 4- ANÁLISE DA SELEÇÃO DOS CONTROLADORES-RELATORES

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

	2000/2001	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005
Nº de Controladores-Relatores	34	34	40	43	44
	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010
Nº de Controladores-Relatores	50	50	50	50	60
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015
Nº de Controladores-Relatores	60	48	47	45	45

**Quadro nº 2 – Número de Controladores-Relatores**

#### 5- ANÁLISE DA SELEÇÃO DOS DOSSIÊS

A apresentação discriminada da seleção dos dossiês só começou a ter a devida importância a partir do ano de 2010 uma vez que a Comissão de Controlo de Qualidade, começou a detalhar melhor o número de dossiês e entidades selecionadas para a realização do controlo de qualidade. Como podemos ver na próxima tabela:

	2014/2015			2013/2014			2012/2013		
	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês
<b><u>ROC/SROC com EIP:</u></b>									
Emitentes de valores mobiliários	8	3	11	8	3	11	8	9	17
Instituições de Crédito	12	4	17	11	7	18	12	9	21
Fundos de Investimento Mobiliário	2	-	2	2	1	3	2	-	2
Fundos de Investimento Imobiliário	2	-	2	2	-	2	2	2	4
Soc. E Fundos de Capital de Risco	1	-	1	1	1	2	1	2	3
Soc. E Fundos de titularização de créditos	1	-	1	1	-	1	1	-	1
Empresas de Seguros e de Resseguros	5	1	6	51	1	6	5	2	7
Soc. Gest. Part. Sociais Instituições Crédito	1	-	1	1	1	2	1	-	1
Soc. Gest. Part. Sociais Sector de Seguros	1	-	1	1	1	2	1	-	1
Fundos de Pensões	2	-	2	2	-	2	2	1	3
Empresas Públicas	5	7	11	5	8	13	5	12	17
Outras entidades	-	31	31	-	36	38	5	70	70
<b><u>SROC de outras entidades</u></b>	-	74	74	-	62	62	-	42	42
<b><u>ROC de outras entidades</u></b>	-	44	44	-	42	42	-	30	30
Total	40	164	204	39	165	204	40	179	219

	2011/2012			2010/2011			2009/2010		
	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês	Dossiês Sorteados	Dossiês selecionados pela CCQ	Total Dossiês
<b>ROC/SROC com EIP:</b>									
Emitentes de valores mobiliários	8	6	14	8	2	10	Sem informação		31
Instituições de Crédito	12	7	19	12	9	21			
Fundos de Investimento Mobiliário	2	-	2	2	-	2			
Fundos de Investimento Imobiliário	2	2	4	2	5	7			
Soc. E Fundos de Capital de Risco	1	3	4	1	4	5			
Soc. E Fundos de titularização de créditos	1	-	1	1	-	1			
Empresas de Seguros e de Resseguros	5	-	5	5	-	5			
Soc. Gest. Part. Sociais Instituições Crédito	1	2	3	1	4	5			
Soc. Gest. Part. Sociais Setor dos Seguros	1	-	1	1	-	1			
Fundos de Pensões	2	1	3	2	-	2			
Empresas Públicas	5	7	12	5	5	10			
Outras entidades	-	37	37	-	-	40			
<b>SROC de outras entidades</b>	-	43	43	-	-	37			85
<b>ROC de outras entidades</b>	-	36	36	-	-	39			75
<b>Total</b>	40	144	184	40	29	185			191

**Quadro nº 3 – Seleção dos Dossiês a ser Controlados**

## 6- ANÁLISE DA AFETAÇÃO DOS CONTROLADORES-RELATORES A ENTIDADES E DOSSIÊS

Só a partir de 2010 é que começa a existir a comunicação das afetações dos Controladores-Relatores a entidades e dossiês, nos Relatórios de Controlo de Qualidade.

A CCQ procede à seleção dos controladores a afetar ao controlo horizontal e vertical de cada dossiê e controla as confirmações de independência e a afetação a ROC/SROC com EIP. Em 2013 e 2014, dos 4 controladores que não se encontram no exercício efetivo da profissão, estão envolvidos em 24 processos de controlo de qualidade.

Nos anos 2011 e 2012 a CCQ controlou as confirmações de independência e a afetação a ROC/SROC com EIP dos 3 e 2 controladores, que não se encontram no exercício efetivo da profissão, estando estes envolvidos em 5 e 2 processos, respetivamente.

## 7- ANÁLISE DAS CONCLUSÕES DOS CONTROLOS DE QUALIDADE PROGRAMADOS

As conclusões apresentadas pela Comissão são sempre homologadas pelo Conselho Diretivo e encontram-se agrupadas pelas seguintes categorias:

- **Sem nada de especial a referir:** O controlo horizontal não revelou a necessidade de serem efetuados quaisquer reparos e a documentação técnica observada pelo controlador nos dossiês foi considerada adequada para suportar a opinião emitida;
- **Com observações e recomendações de menor relevância:** Existem algumas observações de menor relevância que o ROC/SROC deverá tomar em consideração;
- **Com observações e recomendações de relevância:** Existem observações de relevância que requerem imediata intervenção dos ROS/SROC no sentido de serem superadas as deficiências detetadas, constantes do “Guia de Controlo” e do “Parecer”;
- **Com Resultado insatisfatório:** A documentação observada pelo controlador revela deficiências e insuficiências de tal forma que foi considerada insuficiente para suportar a opinião emitida;
- **Anulados:** Em situações de comprovada ausência de atividade, morte ou cancelamento de atividade;
- **Controlos não concluídos:** Não homologados pelo Conselho Diretivo até ao fim do controlo anual.

As conclusões são apresentadas em síntese por controlo horizontal e controlo vertical por categorias, por entidade e por natureza. De seguida poderemos ver um resumo das conclusões do controlo horizontal, por ano, por categorias, por entidade e por natureza:

	Total de ROC/SROC																													
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Sem nada de especial a referir	72	62%	54	52%	28	34%	30	37%	41	51%	48	56%	76	60%	58	63%	63	60%	56	61%	26	32%	46	31%	25	30%	16	25%	16	22%
Com observações e recomendações de menor relevância	29	25%	33	32%	34	42%	31	38%	23	28%	27	32%	44	35%	26	30%	32	30%	30	33%	35	43%	77	52%	38	46%	30	47%	26	35%
Com observações e recomendações de relevância	8	7%	12	12%	13	16%	15	19%	14	17%	4	5%	3	2%	4	4%	5	5%	4	4%	16	19%	23	15%	14	17%	13	20%	25	34%
Com resultados insatisfatórios	3	3%	1	1%	2	2%	0	0%	2	2%	3	4%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	4	5%	1	1%	1	1%	3	5%	7	9%
Anulados	1	1%	3	2%	4	5%	5	6%	2	2%	3	3%	4	3%	3	3%	5	5%	2	2%	1	1%	3	1%	4	5%	2	3%	0	0%
Não Concluídos	2	2%	1	1%	1	1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	0	0%	0	0%
Total Entidades	115	100%	104	100%	82	100%	81	100%	82	100%	85	100%	127	100%	93	100%	105	100%	92	100%	82	100%	150	100%	83	100%	64	100%	74	100%

	ROS/SROC com EIP										Auditores registados na CMVM																			
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000	
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%
Sem nada de especial a referir	16	67%	15	55%	10	30%	10	46%	13	54%	8	80%	10	77%	17	74%	8	80%	11	92%	8	89%	12	80%	11	69%	5	36%	6	43%
Com observações e recomendações de menor relevância	7	29%	10	37%	16	49%	6	27%	7	29%	2	20%	2	15%	5	22%	2	20%	1	8%	1	11%	2	13%	4	25%	9	64%	5	36%
Com observações e recomendações de relevância	1	4%	1	4%	6	18%	6	27%	3	13%	0	0%	1	8%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	6%	0	0%	3	21%
Com resultados insatisfatórios	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Anulados	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	0	0%	0	0%	0	0%	1	7%	0	0%	0	0%	0	0%
Não Concluídos	0	0%	1	4%	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Total Entidades	24	100%	27	100%	33	100%	22	100%	24	100%	10	100%	13	100%	23	100%	10	100%	12	100%	9	100%	15	100%	16	100%	14	100%	14	100%

O ano de 2009 foi um ano de transição no que diz respeito à nomeação de entidades de interesse público criadas pelo Decreto-lei n° 225/2008, que eram anteriormente da responsabilidade dos auditores registados na CMVM.

	SROC de outras entidades																																	
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%		
Sem nada de especial a referir	28	60%	17	49%	4	21%	4	17%	2	10%	11	44%	13	33%	5	25%	16	46%	19	63%	8	29%	13	24%	3	20%	3	30%	2	20%				
Com observações e recomendações de menor relevância	13	28%	13	37%	12	63%	17	74%	12	60%	10	40%	26	67%	13	65%	18	51%	8	27%	15	53%	31	56%	5	33%	3	30%	4	40%				
Com observações e recomendações de relevância	5	10%	5	14%	3	16%	2	9%	5	25%	3	12%	0	0%	1	5%	1	3%	3	10%	5	18%	11	20%	7	47%	4	40%	3	30%				
Com resultados insatisfatórios	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	5%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	10%				
Anulados	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	0	0%	1	5%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Não Concluídos	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Total Entidades	47	100%	35	100%	19	100%	23	100%	20	100%	25	100%	39	100%	20	100%	35	100%	30	100%	28	100%	55	100%	15	100%	10	100%	10	100%				

	ROC de outras entidades																													
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Sem nada de especial a referir	28	64%	22	53%	14	47%	16	45%	26	68%	29	58%	53	71%	36	72%	39	65%	26	52%	10	22%	21	26%	11	21%	8	20%	8	16%
Com observações e recomendações de menor relevância	9	20%	10	24%	6	20%	8	22%	4	11%	15	30%	16	21%	10	20%	12	20%	21	42%	19	42%	44	55%	29	56%	18	46%	17	34%
Com observações e recomendações de relevância	2	5%	6	14%	4	13%	7	19%	6	16%	1	2%	2	3%	3	6%	4	7%	1	2%	11	25%	12	15%	6	11%	9	20%	19	38%
Com resultados insatisfatórios	3	7%	1	2%	2	7%	0	0%	0	0%	3	6%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	4	9%	1	1%	1	2%	3	6%	6	12%
Anulados	1	2%	3	7%	4	13%	5	14%	2	5%	2	4%	4	5%	1	2%	5	8%	2	4%	1	2%	2	3%	4	8%	2	8%	0	0%
Não Concluídos	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%
Total Entidades	44	100%	42	100%	30	100%	36	100%	38	100%	50	100%	75	100%	50	100%	60	100%	50	100%	45	100%	80	100%	52	100%	40	100%	50	100%

Quadro nº 4 - Conclusões do Controlo Horizontal

A partir do ano de 2009 os Relatórios de Controlo de Qualidade começaram a especificar os problemas que os Controladores-Relatores encontravam nas ROC/SROC. No seguinte quadro podemos ver as insuficiências/deficiências detetadas no controlo horizontal desde o ano de 2009 até 2014:

	2000-2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
O sistema interno de controlo de qualidade	Sem Informação	36%	50%	54%	36%	43%	41%
A ética, deontologia e independência		13%	13%	5%	14%	11%	14%
Os recursos humanos utilizados		18%	11%	11%	29%	24%	24%
O relatório de transparência		18%	7%	5%	9%	8%	9%
Outros		15%	19%	25%	12%	14%	12%
Total		100%	100%	100%	100%	100%	100%

**Quadro nº 5 - Insuficiências/deficiências detetadas no controlo horizontal**

Relativamente ao sistema de controlo de qualidade as insuficiências/deficiências detetadas referem-se essencialmente à falta da sua formalização e monitorização, verificando-se também situações de falta de uniformidade entre os sócios e entre os diferentes escritórios da mesma SROC.

Na ética, deontologia e independência existe ainda a falta de revisão independente por outro ROC e a ausência de procedimentos de garantia de independência.

Os recursos humanos utilizados, têm uma desadequação e ainda uma subcontratação excessiva de técnicos a outras sociedades que não estão sujeitas às regras de independência e formação profissional da OROC.

Como última insuficiência/deficiência temos o relatório de transparência, que nem sempre é devidamente identificado pelo ROC/SROC e bem descrito.

Por fim apresento um resumo das conclusões do controlo vertical, por ano, por categorias, por entidade e por natureza:

	Total de Dossiers																															
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000			
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%		
Sem nada de especial a referir	113	55%	94	46%	104	48%	90	49%	95	51%	63	42%	62	32%	87	47%	74	36%	60	36%	55	36%	68	28%	62	39%	40	29%	36	28%		
Com observações e recomendações de menor relevância	58	28%	54	31%	71	32%	60	36%	57	31%	55	36%	96	50%	76	41%	103	50%	79	47%	65	43%	128	53%	58	36%	72	52%	48	37%		
Com observações e recomendações de relevância	26	13%	36	18%	34	16%	20	11%	24	13%	25	16%	28	15%	20	11%	23	11%	23	14%	25	17%	41	17%	31	20%	20	14%	38	29%		
Com resultados insatisfatórios	4	2%	1	0%	3	1%	3	1%	7	4%	5	3%	1	1%	0	0%	3	1%	3	2%	4	3%	1	1%	1	1%	3	2%	8	6%		
Anulados	1	1%	6	3%	4	2%	5	3%	2	1%	4	3%	4	2%	2	1%	5	2%	2	1%	1	1%	3	1%	4	3%	4	3%	0	0%		
Não Concluídos	2	1%	3	2%	3	1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	0	0%	0	0%		
Total de Dossiers	204	100%	204	100%	219	100%	184	100%	185	100%	152	100%	191	100%	185	100%	208	100%	167	100%	150	100%	241	100%	157	100%	139	100%	130	100%		

	ROS/SROC com EIP												Auditores CMVM																			
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Sem nada de especial a referir	63	73%	64	64%	82	56%	73	69%	72	66%	1	25%	41	100%	20	65%	69	79%	32	67%	31	84%	22	89%	12	80%	42	69%	23	36%	23	43%
Com observações e recomendações de menor relevância	17	20%	20	20%	42	28%	26	25%	23	21%	2	50%	0	0%	11	35%	17	20%	16	33%	5	13%	3	11%	2	13%	15	25%	40	64%	20	36%
Com observações e recomendações de relevância	5	7%	11	11%	20	14%	5	5%	11	10%	1	25%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	4	6%	0	0%	11	21%
Com resultados insatisfatórios	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	3	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Anulados	0	0%	2	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	7%	0	0%	0	0%	0	0%
Não Concluídos	0	0%	3	3%	3	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Total de Dossiers	86	100%	100	100%	147	100%	105	100%	109	100%	4	100%	41	100%	31	100%	87	100%	48	100%	37	100%	25	100%	15	100%	61	100%	63	100%	54	100%

Também no controlo vertical o ano de 2009, foi um ano de transição no que diz respeito à nomeação de entidades de interesse público criadas pelo Decreto-lei nº 225/2008, que eram anteriormente da responsabilidade dos auditores registados na CMVM.

	SROC de outras entidades																																	
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%		
Sem nada de especial a referir	36	49%	20	33%	14	33%	12	28%	14	38%	17	26%	25	29%	4	8%	32	32%	22	28%	23	29%	35	24%	9	20%	7	30%	4	20%				
Com observações e recomendações de menor relevância	25	34%	25	40%	20	48%	24	56%	14	38%	26	43%	44	52%	34	71%	58	58%	50	62%	43	53%	82	56%	14	33%	8	30%	9	40%				
Com observações e recomendações de relevância	12	16%	16	25%	7	17%	7	16%	8	22%	14	23%	16	19%	10	21%	10	10%	7	9%	14	18%	29	20%	21	47%	10	40%	6	30%				
Com resultados insatisfatórios	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	1	2%	2	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2	10%		
Anulados	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	2	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%		
Não Concluídos	1	1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%		
Total de Dossiers	74	100%	62	100%	42	100%	43	100%	37	100%	61	100%	85	100%	48	100%	100	100%	80	100%	80	100%	146	100%	44	100%	25	100%	21	100%				

	ROC de outras entidades																													
	2014		2013		2012		2011		2010		2009		2008		2007		2006		2005		2004		2003		2002		2001		2000	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
Sem nada de especial a referir	14	32%	10	24%	8	27%	5	14%	9	23%	7	14%	17	23%	14	28%	10	17%	7	14%	10	22%	21	26%	11	21%	10	20%	9	16%
Com observações e recomendações de menor relevância	16	37%	19	45%	9	30%	16	44%	20	51%	27	54%	41	55%	25	50%	29	48%	24	48%	19	42%	44	55%	29	56%	24	46%	19	34%
Com observações e recomendações de relevância	8	18%	9	21%	7	23%	8	22%	5	13%	11	22%	12	16%	10	20%	13	22%	15	30%	11	25%	12	15%	6	11%	10	20%	21	38%
Com resultados insatisfatórios	4	9%	1	3%	2	7%	2	6%	3	8%	3	6%	1	1%	0	0%	3	5%	2	4%	4	9%	1	1%	1	2%	3	6%	6	12%
Anulados	1	2%	3	7%	4	13%	5	14%	2	5%	2	4%	4	5%	1	2%	5	8%	2	4%	1	2%	2	3%	4	8%	4	8%	0	0%
Não Concluídos	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%
Total de Dossiers	44	100%	42	100%	30	100%	36	100%	39	100%	50	100%	75	100%	50	100%	60	100%	50	100%	45	100%	80	100%	52	100%	51	100%	55	100%

Quadro nº 6 - Conclusões do Controlo Vertical

Tal como no controlo horizontal, partir do ano de 2009 os Relatórios de Controlo de Qualidade começaram a especificar os problemas que os controladores-retores encontravam nas ROC/SROC. No quadro seguinte, podemos ver as insuficiências/deficiências detetadas no controlo vertical desde o ano de 2009 até ao ano de 2014:

	2000-2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planeamento do trabalho inexistente ou insatisfatório	0%	18%	6%	4%	21%	16%	19%
Insuficiência na execução do trabalho em áreas chave	0%	62%	58%	52%	35%	35%	32%
Deficiências no relato de reservas, ênfases e outras	0%	7%	22%	34%	27%	27%	25%
Prática de honorários não adequados	0%	8%	4%	8%	6%	11%	12%
Outras	0%	5%	10%	2%	11%	11%	12%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

**Quadro nº 7 - Insuficiências/deficiências detetadas no controlo vertical**

## 8- ANÁLISE DAS AÇÕES DE ACOMPANHAMENTO

As ações de acompanhamento são feitas por duas etapas. Numa primeira etapa temos os dossiês com observações e recomendações: sendo estes, os ROC/SROC cujo controlo horizontal ou vertical do ano anterior tenha revelado observações e recomendações de relevância. Que são acompanhados nos termos do Regulamento do Controlo de Qualidade, dando a oportunidade de implementar as recomendações evitando a sujeição imediata de um procedimento disciplinar. Caso os ROC/SROC não implementem as recomendações dadas pela CCQ, estes são classificados posteriormente como Dossiês Insatisfatórios e reencaminhados para o Conselho Disciplinar, sendo sujeitos a suspensões e outros tipos de sanções.

Na próxima tabela temos um resumo das ações de acompanhamento efetuadas ao longo destes 14 anos:

Ano do Acompanhamento	2014				2013				2012			
Ano da recomendação	2013		2012		2012		2011		2011		2010	
Tipo de Controlo:	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.
<b>Processos de acompanhamento:</b>												
De iniciativa da CCQ	12	36	3	6	13	34	2	3	15	20	4	7
De iniciativa do CNSA	1	2	2	2	3	6	0	0	1	3	0	0
<b>Processos encerrados:</b>												
Recomendações/Observações satisfatoriamente implementadas	10	33	5	8	6	26	2	2	14	19	3	6
<u>Recomendações/Observações insatisfatoriamente implementadas</u>	3	3	0	0	4	5	0	1	0	1	1	1
Novo Controlo de qualidade												
Cancelado	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
<b>Processos em Cursos:</b>	0	2	0	0	5	8	0	0	2	3	0	0

Ano do Acompanhamento	2011				2010		2009		2008			
Ano da recomendação	2010		2009		2008		2009	2008	2008	2007	2007	2005
Tipo de Controlo:	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.	Hor.	Ver.						
<b>Processos de acompanhamento:</b>												
De iniciativa da CCQ	14	24	2		1		24	20	20	1	19	3
De iniciativa do CNSA	0	0	0	0	0	0						
<b>Processos encerrados:</b>												
Recomendações/Observações satisfatoriamente implementadas	1	1	2		1		22	18	2		15	
<u>Recomendações/Observações insatisfatoriamente implementadas</u>	0	0	0	0	0	0		1		1		1
Novo Controlo de qualidade											2	2
Cancelado	0	0	0	0	0	0				1		
<b>Processos em Cursos:</b>	12	22	0	0	0	0	2	1	16		2	

Ano do Acompanhamento	2007		2006		2005	2002		2001
Ano da recomendação	2006	2005	2007	2006	2005	2002	2001	2000
Tipo de Controlo:								
Processos de acompanhamento:								
De iniciativa da CCQ	23	8	3	27	4	2	10	5
De iniciativa do CNSA								
Processos encerrados:								
Recomendações/Observações satisfatoriamente implementadas	19	5		18	2			4
<u>Recomendações/Observações insatisfatoriamente implementadas</u>		3	3	0	0			
Novo Controlo de qualidade				8	1	1	8	
Cancelado				1	1	1	2	1
Processos em Cursos:	4							

### Quadro nº 8 - Ações de acompanhamento

Todas as recomendações/observações insatisfatoriamente implementadas são levadas ao Conselho Disciplinar.

Os processos cancelados devem-se na sua maioria, ao facto do ROC ter suspenso a atividade.

#### 9- ANÁLISE DAS INTERVENÇÕES PONTUAIS

O apoio prestado pelo Conselho Diretivo ao CNSA baseia-se nos seguintes elementos e informações relacionadas com o controlo de qualidade:

- Critérios de seleção de ROC, SROC e EIP no sorteio público anual;
- Lista anual de Controladores relatores;
- Dossiês selecionados para sujeição a controlo vertical;
- Afetação de controladores relatores aos controlos horizontal e vertical;
- Pareceres de conclusão do controlo de qualidade e, no caso de ROC/SROC com EIP, os guias respetivos;
- Guias de controlo de qualidade de outros ROC/SROC, solicitados pelo CNSA;
- Esclarecimentos sobre pareceres da CCQ, conclusões e resumos de qualidade anual e ainda sobre os processos de acompanhamento.

Estas intervenções pontuais apenas começam a ser divulgadas no Relatório de Controlo de Qualidade a partir do ano de 2009. Desde aí são recorrentes as intervenções solicitadas pelo

Conselho Diretivo, em média o Conselho Diretivo pede que sejam feitos 12 controlos de qualidade específicos por período.

#### 10- ANÁLISE DAS IMPLEMENTAÇÕES DE RECOMENDAÇÕES EFETUADAS PELO CNSA

As implementações de recomendações efetuadas pelo CNSA surgem de processos suscetíveis de alteração da qualificação: A CCQ procede a uma reanálise de cada um dos processos e confirma a adequação da classificação anterior. Contudo a CCQ propõe ao Conselho Diretivo para cada um dos processos:

- I) A comunicação aos ROC/SROC visados e respetivos controladores as propostas de alteração da classificação expressa no parecer da OROC e o detalhe da respetiva justificação apresentada pelo CNSA;
- II) A realização de um acompanhamento através de controlador relator de todas as propostas de alteração da classificação para "Observações de relevância";
- III) A comunicação da manutenção do acompanhamento por controlador relator de todas as propostas de alteração da classificação de "observações de relevância" para "insatisfatório".

A CNSA recomenda ainda para ciclos futuros, nas ações planeadas/executadas pela CCQ:

- a) O preenchimento dos guias de controlo de qualidade e outra documentação através:
  - I) Da redação das respostas e conclusões do controlador relator;
  - II) Da apreciação sobre a adequação da abordagem de auditoria adotada;
  - III) Da eliminação das inconsistências entre as conclusões/comentários efetuados ao longo do guia e a conclusão final.
- b) A revisão dos Guias de Controlo de Qualidade para melhoria da qualidade da execução dos controlos;
- c) O acompanhamento de processos com resultado insatisfatório e com observações e recomendações de menor relevância.

As situações detetadas pelo CNSA que carecem de acompanhamento pelo CCQ, são nomeadamente sobre a rotação do sócio em EIP, a análise de independência e de honorários.

Existem ainda esforços para que os controladores-relatores que não exercem a atividade em processos de EIP sejam sujeitos a controlo por ROC que não exercem a atividade.

Este tema apenas começa a ser abordado nos relatórios de controlo de qualidade a partir do ano de 2011.

Na próxima tabela podemos ver o número de entidades que a CNSA propôs alterar a classificação do controlo de qualidade:

		2000-2011	2012/ 2013	2013/ 2014	2014/ 2015
<b>Controlo Horizontal:</b>					
	"Sem nada de especial a referir" -> "Observações de menor relevância"	Não existe Informação	1	0	2
	"Observações de menor relevância" -> "Observações de relevância"		1	3	1
	"Observações de relevância" -> "Insatisfatório"		2	0	3
<b>Controlo Vertical:</b>					
	"Sem nada de especial a referir" -> "Observações de menor relevância"	Não existe Informação	1	1	2
	"Observações de menor relevância" -> "Observações de relevância"		3	6	2
	"Observações de relevância" -> "Insatisfatório"		4	8	9

**Quadro nº 9** – Número de entidades que sofreram alterações na classificação do controlo de qualidade

#### 11- ANÁLISE À ACTUALIZAÇÃO DOS GUIAS DE CONTROLO DE QUALIDADE

Após a elaboração do relatório anual dos controlos de qualidade, os guias de controlo de qualidade vão sendo aperfeiçoados ano após ano.

No ano de 2009 a comissão elaborou um projeto de revisão do respetivo regulamento de controlo de qualidade, que depois foi sendo melhorado ao longo dos anos seguintes.

Em 2010 a comissão atualizou os guias e relatórios de recomendações e conclusões, e mantém a intenção de prosseguir esse esforço de adequação dos referidos questionários ao normativo.

No ano seguinte existe uma atualização do Guia de Controlo Vertical das empresas comerciais e industriais, e ainda sugere-se que no ano seguinte, exista uma atualização dos guias de controlo vertical de instituições financeiras, seguradoras e fundos.

Posteriormente, já no ano de 2014 é sugerido que existam ajustamentos nos guias de controlo de qualidade, nomeadamente no que diz respeito aos montantes dos honorários praticados e às condições de obrigatoriedade de sujeição a revisão por um segundo revisor.

## 12- ANÁLISE DAS NOTAS FINAIS

As notas finais dos relatórios de controlo de qualidade vão sendo ano após ano sempre idênticas, sendo estas:

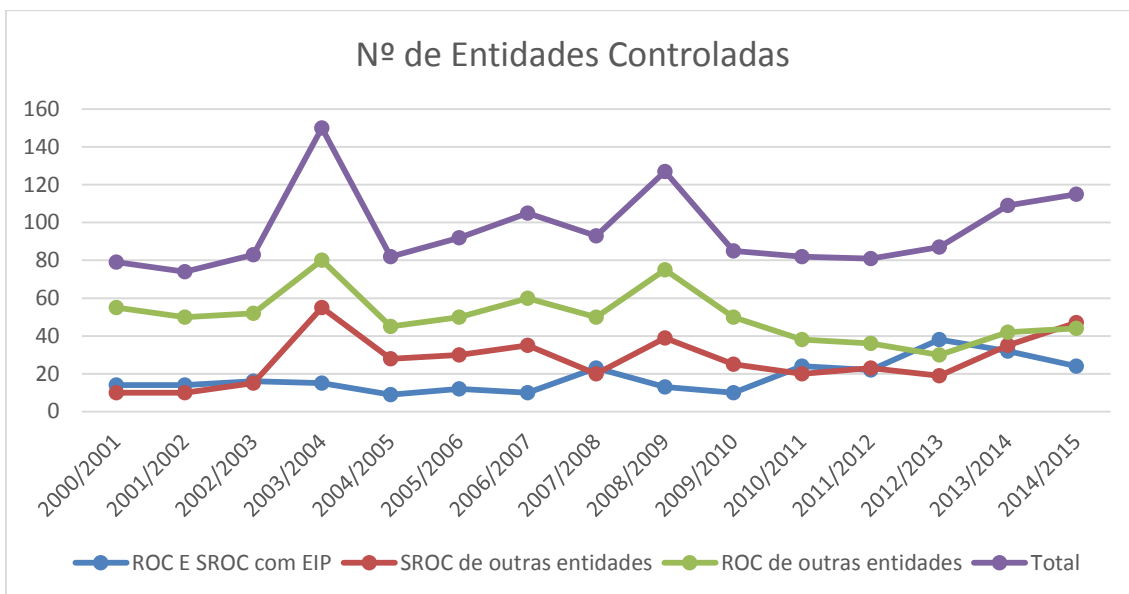
- A intenção dos revisores continuarem sensibilizados para aceitar as ações de controlo de qualidade;
- A atuação dos diferentes controladores terem registado melhorias ao nível da consistência da documentação do seu trabalho, no julgamento e na imparcialidade da qualidade do trabalho desenvolvido;
- As próprias conclusões do CQ terem tido um efeito importante na decisão de vários revisores suspenderem a sua atividade por não preencherem os requisitos e na adoção de um maior grau de rigor nos trabalhos que desenvolvem;
- E desta forma o CQ tem vindo a aumentar a qualidade dos serviços de auditoria e a aumentar o interesse da profissão e do público em geral;

Por fim, existe uma afirmação em todos os relatórios sobre o contributo da divulgação dos mesmos na garantia da transparência e na promoção da melhoria da credibilidade da profissão.

### 3.2.3 Análise dos Resultados

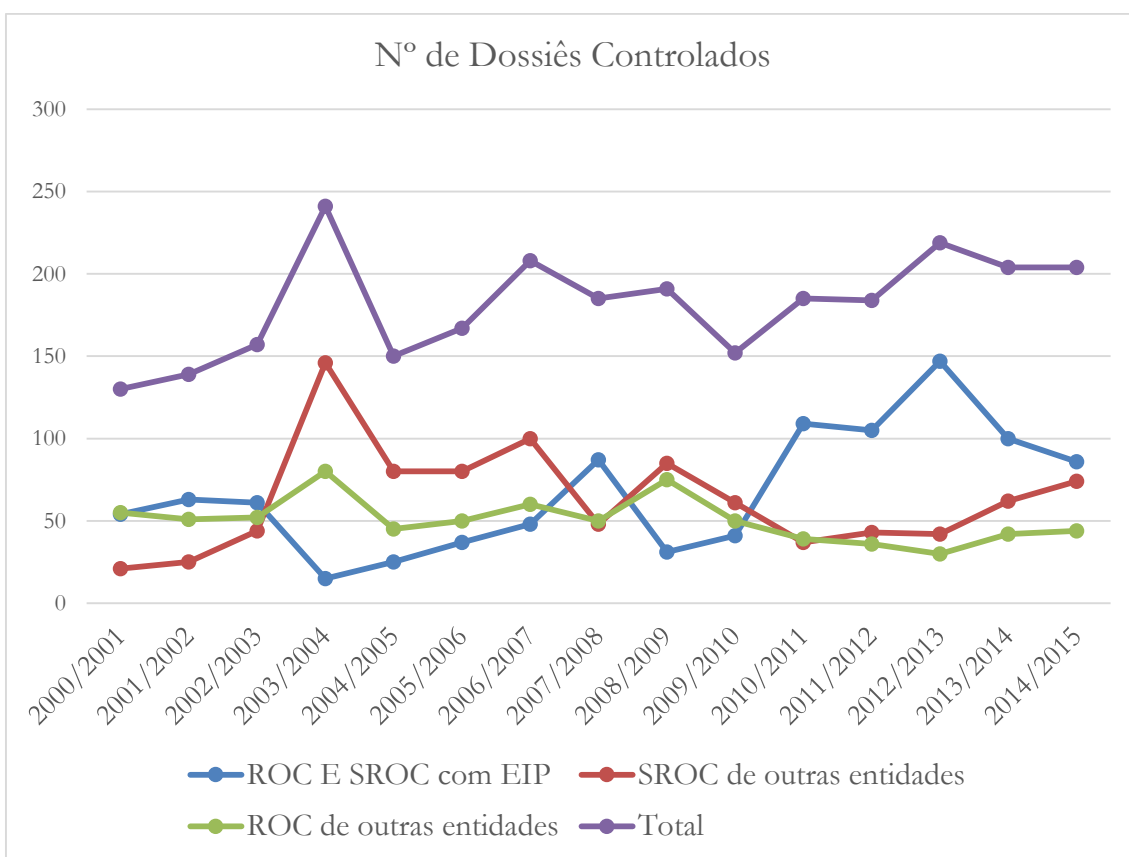
Como primeira conclusão do estudo que fiz dos relatórios de controlo de qualidade posso dizer que como era esperado nota-se uma grande evolução do aperfeiçoamento do controlo de qualidade praticado inicialmente apenas pela OROC e pela CMVM, e posteriormente pelo CNSA.

Em relação ao número de entidades controladas podemos ver no gráfico seguinte, que entre o ano 2000 e 2014 temos uma variação de 36 entidades e uma média de 96 entidades controladas por período. O período em que se verificou um número mais elevado de entidades controladas foi o período de 2003/2004.



**Gráfico n° 5 – Número de Entidade Controladas**

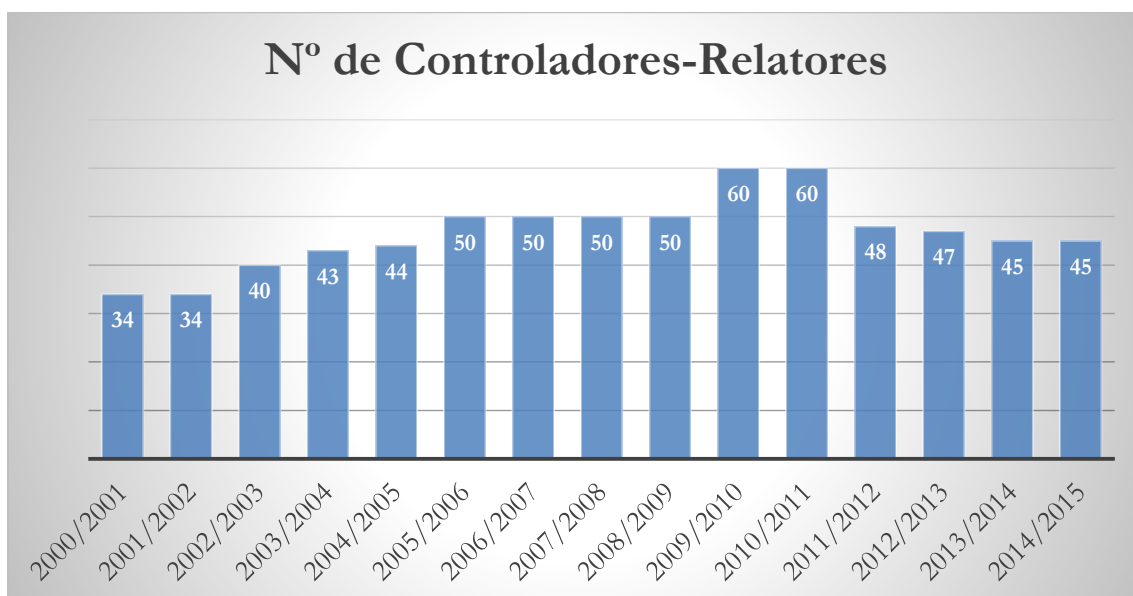
Os dossiês controlados seguem a mesma tendência das entidades, onde temos uma variação de 74 dossiês analisados entre o ano 2000 e 2014 e uma média 181 dossiês controlados por período. Sendo novamente o período 2003/2004, o que teve mais dossiês controlados.



**Gráfico n° 6 – Número de dossiês controlados**

No meu entender este crescimento de entidades e dossiês controlados deve-se ao facto de todos os anos existirem mais ROC's e por sua vez mais SROC's.

Com o aumento de entidades e dossiês a controlar a CCQ teve a necessidade de também aumentar 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 2009 e 2011, uma vez que depois da implementação do Decreto-lei n° 225/2008 existiu uma alteração das entidades responsáveis pelo controlo, ou seja enquanto, anteriormente o CQ era feito pela OROC e pela CMVM, atualmente é feito apenas pela OROC dirigida pela CNSA.



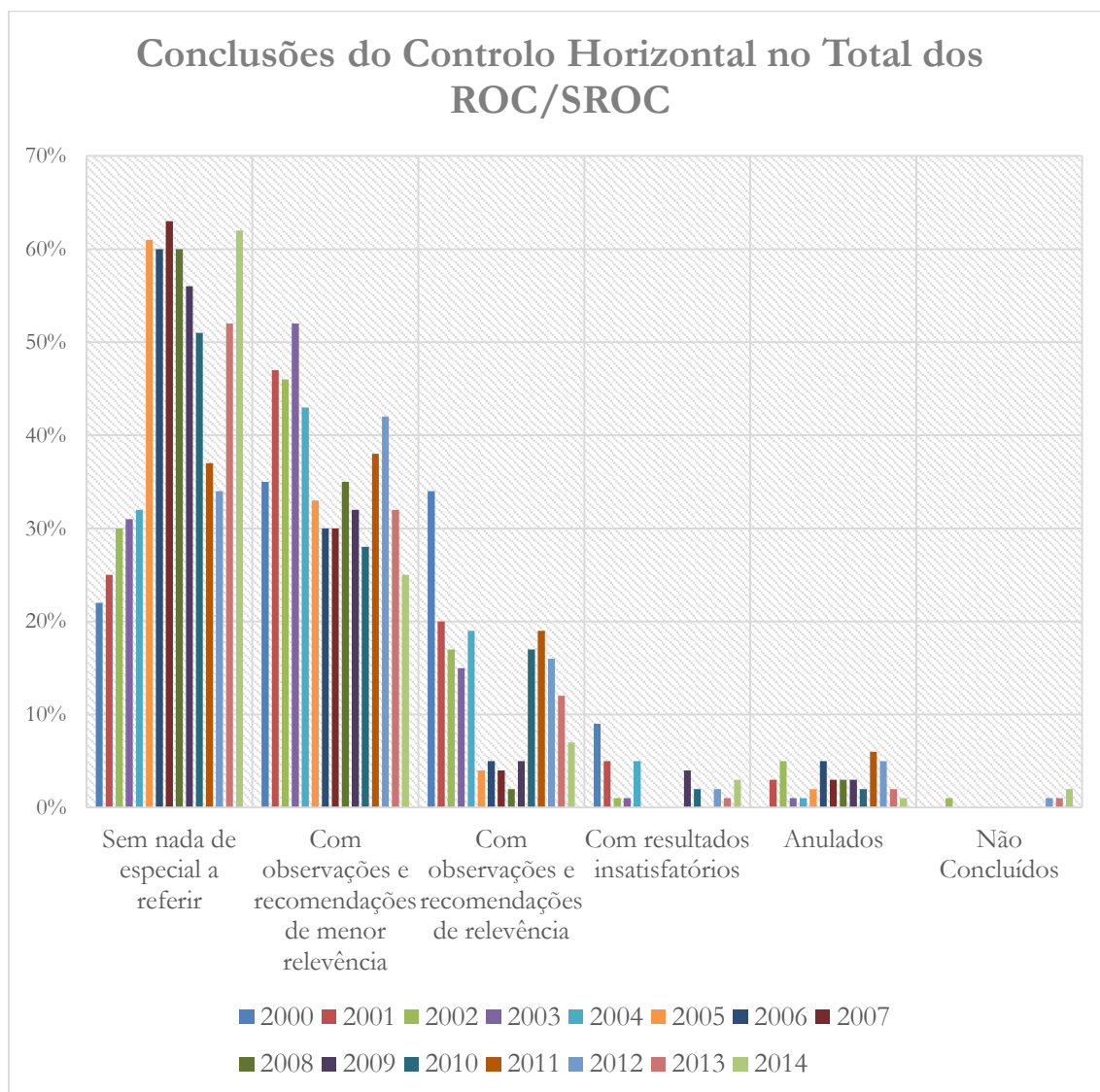
**Gráfico n° 7 – Número de Controladores-Relatores**

Mesmo com o aumento de entidades e dossiês controlados nos últimos anos o número de Controladores-Relatores conseguiu diminuir, uma vez que os guias de controlo de qualidade têm sido otimizados e adequados à medida das necessidades dos controladores e dos controlados.

No gráfico seguinte conseguimos ter a percepção que o número de entidades com a conclusão do controlo horizontal “sem nada de especial a referir” tem vindo a aumentar e por sua vez o número de entidades “com observações e recomendações” tem vindo a diminuir nos últimos anos.

As entidades que o controle de qualidade concluiu um resultado insatisfatório ao longo dos anos tem-se mantido entre 1 a 3 entidades por período, não se alterando muito, à exceção do primeiro ano de estudo (2000) que existiram 7 entidades com resultados insatisfatórios.

O número de controles de qualidade anulados ao longo dos anos tem vindo a diminuir.



**Gráfico nº 8 – Conclusões do Controle Horizontal no Total dos ROC/SROC**

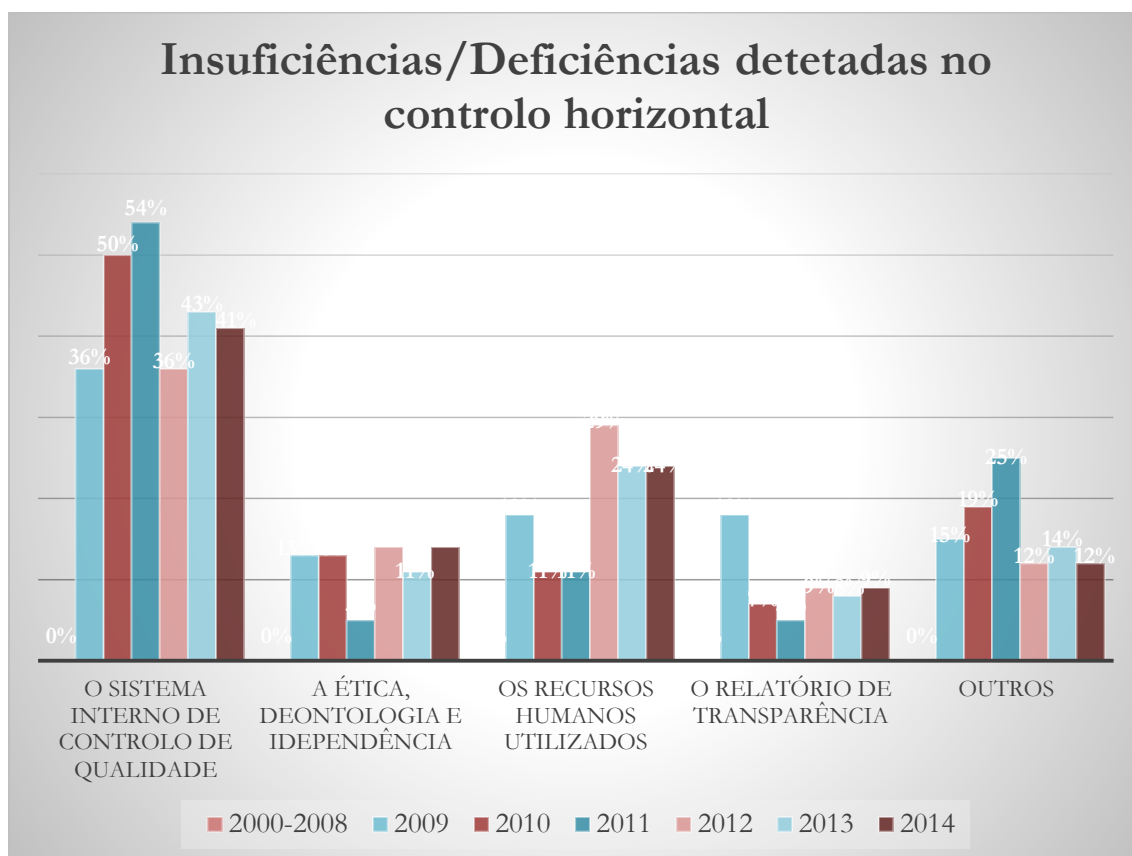
Com os resultados dos últimos anos do controle horizontal, podemos concluir que as entidades controladas têm melhorado as suas competências e rigor, tornando-se assim mais coerentes e transparentes.

Apesar de o número de entidades “com observações e recomendações” ter vindo a diminuir, sabemos que essas insuficiências/deficiências detetadas, na sua maioria estão relacionadas com

os sistemas de controlo interno de qualidade, a ética, deontologia e independência, os recursos humanos utilizados e os relatórios de transparência.

Como podemos acompanhar no gráfico seguinte, a tendência de insuficiências/deficiências detetadas tem sido a diminuição dos problemas relacionados com o sistema de controlo interno de qualidade e o aumento dos problemas relacionados com os recursos humanos e a ética, deontologia e independência. Podemos assim concluir, que as entidades têm vindo a fazer um esforço na melhoria dos seus sistemas internos de qualidade.

As deficiências relacionadas com os relatórios de transparência têm-se mantido constantes o que nos faz concluir que apesar de o número de entidades com problemas ter diminuído nos últimos anos, o peso das insuficiências/deficiências detetadas tem-se mantido constantes, logo não se nota grande esforço na melhoria da qualidade dos relatórios de transparência.

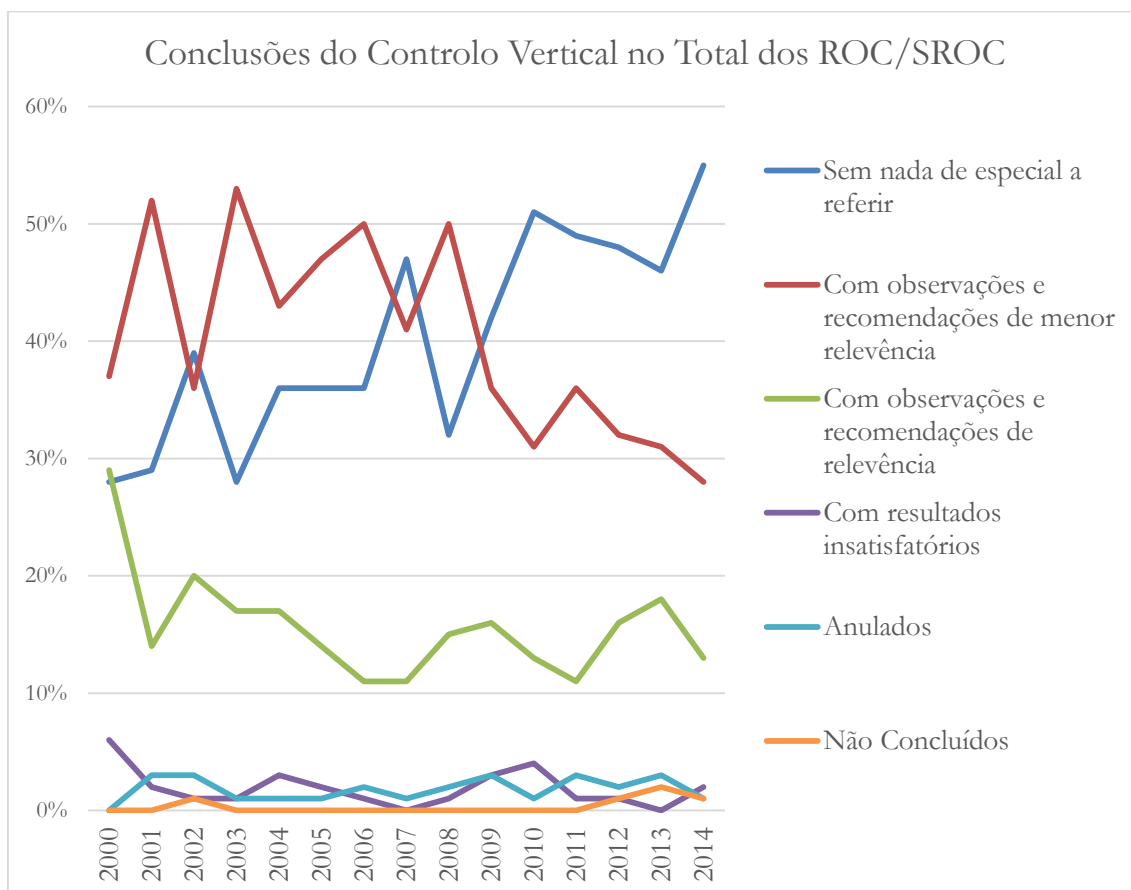


**Gráfico nº 9 – Insuficiências detetadas no controlo horizontal**

Passando à análise do controlo vertical, este acompanha a mesma tendência do controlo horizontal. Ou seja, a tendência das conclusões do controlo vertical serem “ com observações

e recomendações” está a diminuir e cada vez existem mais dossiês “sem nada de especial a referir” no controlo vertical como conclusão do controlo de qualidade.

Em média existem 3 dossiês por período de controlo de qualidade em que as conclusões são insatisfatórias.

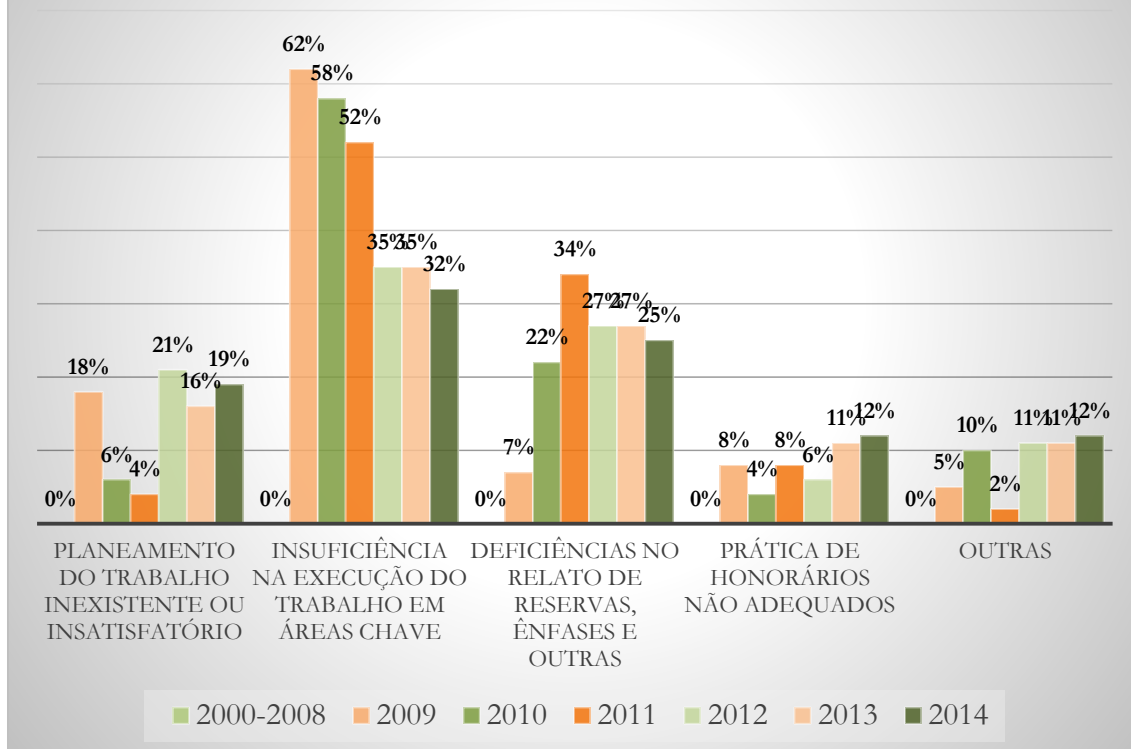


**Gráfico nº 10 – Conclusões do Controlo Vertical no Total dos ROC/SROC**

No controlo vertical as insuficiências/deficiências detetadas têm sobretudo a ver com o planeamento do trabalho inexistente ou insatisfatório, com a insuficiência na execução do trabalho em áreas chave, com deficiências no relato de reservas, ênfases e outras e por fim com a prática de honorários não adequados.

A insuficiência/deficiência que mais tem diminuído o número de ocorrências em dossiês controlados ao longo dos últimos anos é a que tem a ver com insuficiência na execução do trabalho em áreas chave. O que leva a concluir que as entidades têm definido melhor quais são as áreas chaves das empresas que auditam.

## Insuficiências/Deficiências detetadas no controlo vertical



**Gráfico nº 11** – Insuficiências/Deficiências detetadas no controlo vertical

Posso assim concluir que em relação ao controlo horizontal, são notáveis as alterações introduzidas no ano de 2004 ao programa do controlo horizontal, o qual passou a incluir a análise das questões da independência, da formação continua, da ética e deontologia e ainda a descrição e avaliação do sistema da qualidade.

O ano de 2009 como esperado foi um ano de implementação de muitas alterações relacionadas com a criação do Decreto-lei nº 225/2008, nomeadamente a apresentação nos relatórios das insuficiências/deficiências detetadas nos controlos Horizontais e verticais.

A partir do ano de 2012 é que os relatórios de controlo de qualidade começaram a fazer referências às propostas de alterações de conclusões do controlo de qualidade apresentadas pelo CNSA.

Atualmente, os relatórios de controlo de qualidade são muito mais completos e esclarecedores.

### 3.3 Questionário feito aos Controladores-Relatores

De uma forma complementar ao estudo anterior decidi fazer um pequeno inquérito aos Controladores-Relatores para ter uma perceção mais objetiva da opinião dos mesmos sobre a evolução do Controlo de Qualidade em Auditoria.

O inquérito realizado para este estudo foi assim enviado por correio eletrónico aos Controladores-relatores dos últimos 3 anos. Os nomes dos Controladores-Relatores tive acesso através do site da CNSA e depois através de uma pesquisa na internet e vários contactos telefónicos obtive os emails para o envio do inquérito.

Em anexo podemos ver o modelo do inquérito enviado a todos os Controladores-Relatores.

#### 3.3.1 Caracterização da Amostra

A amostra do meu estudo é composta por 51 Controladores-Relatores, ao qual procedi ao envio de inquéritos, tendo obtido um total de 7 respostas. Após o tratamento dessas respostas obtive os resultados que evidencio de seguida.

#### 3.3.2 Apresentação dos Resultados

De seguida apresentarei os resultados do questionário que fiz aos Controladores-Relatores, composto por 6 questões sobre o controlo de qualidade e 4 questões de perfil dos inquiridos. Em anexo apresento o questionário efetuado aos controladores-relatores.

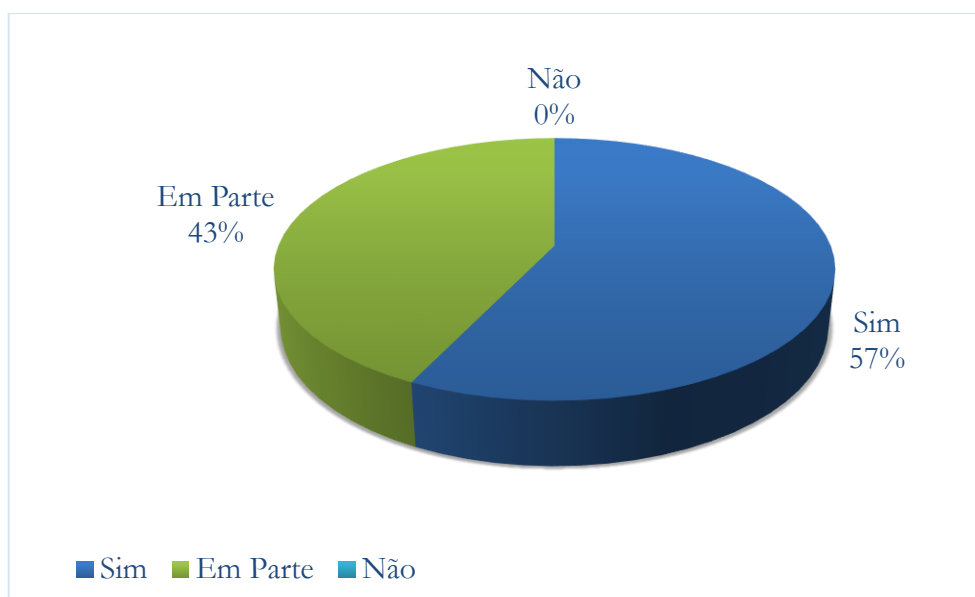
**Pergunta 1** - Considera que o modelo de Controlo de Qualidade utilizado em Portugal, funciona bem?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Sim	4	57%
Em Parte	3	43%
Não		0%
Total	7	100%

**Quadro nº 10** – Resultados da pergunta nº 1 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico nº 12** – Representação gráfica da questão nº1 do inquérito

Comentário: Como podemos ver no gráfico acima apresentado, 57% dos Controladores-Relatores considera que o modelo de controlo de qualidade utilizado em Portugal funciona bem, mas 43 % dos inquiridos acha que nem sempre o controlo de qualidade Funciona bem.

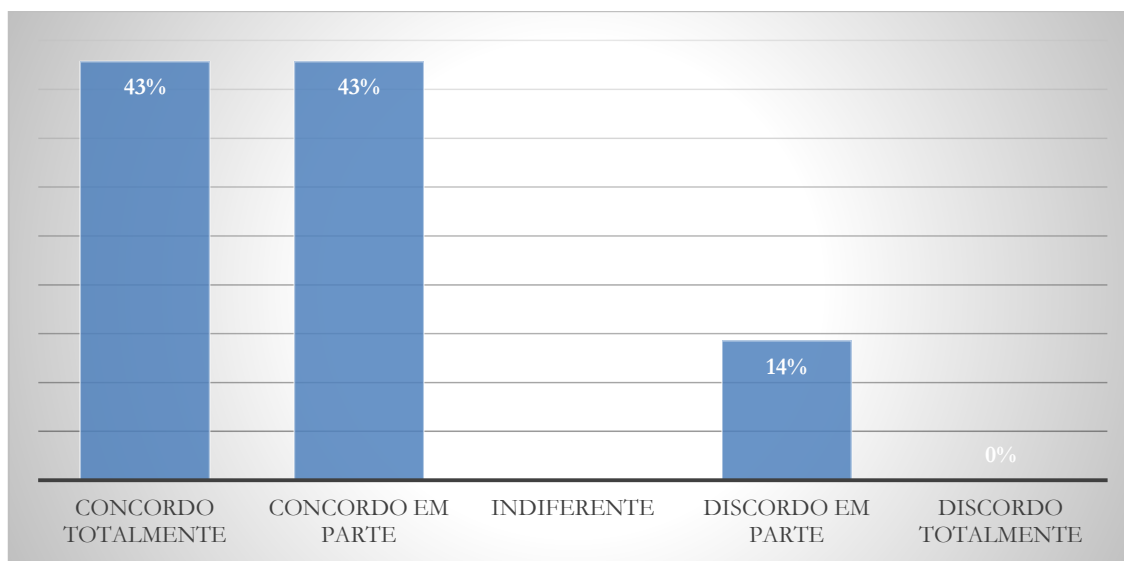
**Pergunta 2** - Concorda com todos os procedimentos que constituem a supervisão do controlo de qualidade a ROC'S e SROC'S?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Concordo Totalmente	3	43%
Concordo Em Parte	3	43%
Indiferente		0%
Discordo Em Parte	1	14%
Discordo Totalmente		0%
Total	7	100%

**Quadro nº 11** – Resultados da pergunta nº 2 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico nº 13** – Representação gráfica da questão nº2 do inquérito

Comentário: Nesta questão temos opiniões diferentes entre os Controladores-Relatores, cerca de 86% dos inquiridos concordam em parte ou totalmente com todos os procedimentos que constituem a supervisão do controlo de qualidade a ROC's e SROC's e 14% discordam em parte dos procedimentos. Pode-mos concluir que nesta questão não existe consentimento entre os Controladores-Relatores.

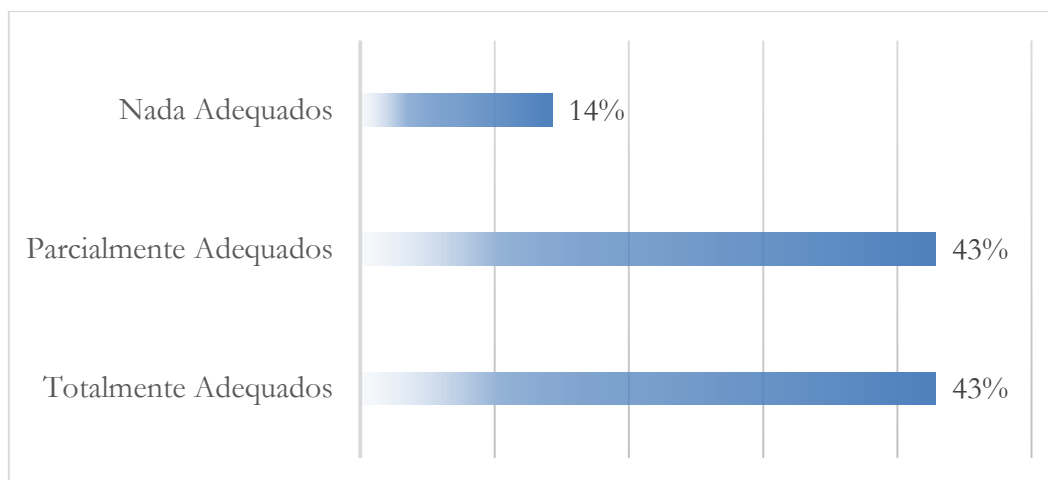
**Pergunta 3** - Considera adequados os guias de controlo de qualidade que utiliza nas supervisões aos ROC's e SROC's?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Totalmente Adequados	3	43%
Parcialmente Adequados	3	43%
Nada Adequados	1	14%
Total	7	100%

**Quadro nº 12** – Resultados da pergunta nº 3 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico nº 14** – Representação gráfica da questão nº3 do inquérito

Comentário: Na sequência da pergunta anterior podemos ver que em relação à adequação dos guias de controlo de qualidade utilizados nas supervisões aos ROC's e SROC's também não existe consentimento entre os controladores. Dentro das mesmas percentagens da questão anterior, temos 14% dos inquiridos que afirmam que os guias de controlo de qualidade não são adequados e 86% dizem que os mesmos se encontram totalmente adequados ou parcialmente adequados.

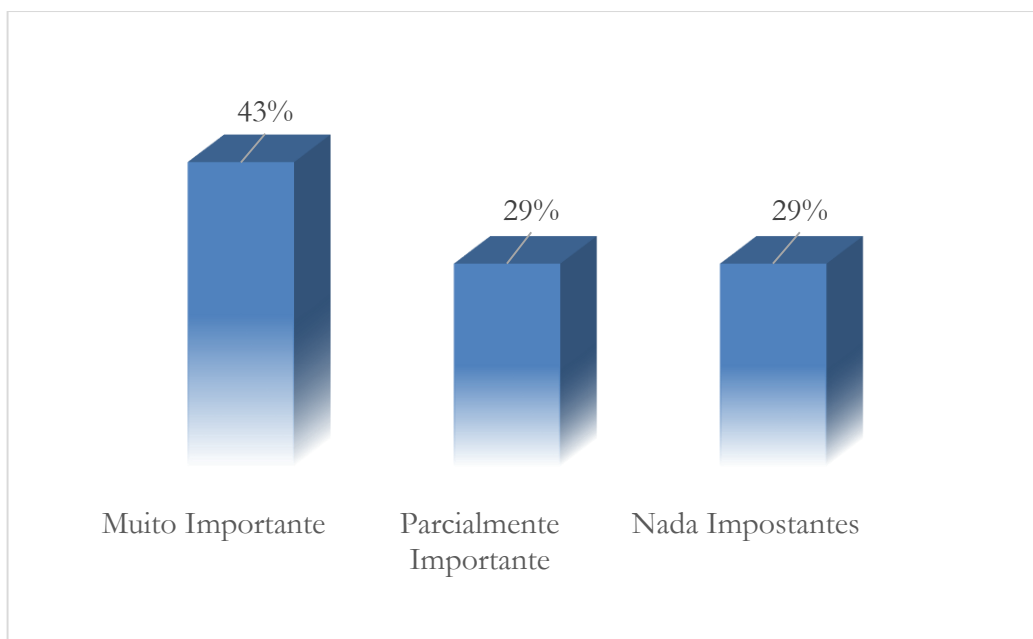
**Pergunta 4** - Considera que foi importante para as empresas de auditoria, as alterações que o Decreto de lei 25/2008 veio fazer à supervisão do controlo de qualidade em auditoria, com a criação do CNSA?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Muito Importante	3	43%
Parcialmente Importante	2	29%
Nada Importantes	2	29%
Total	7	100%

**Quadro nº 13** – Resultados da pergunta nº 4 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico nº 15** – Representação gráfica da questão nº4 do inquérito

Comentário: Em relação à importância das alterações que o Decreto de Lei 25/2008 veio fazer à supervisão do Controlo de Qualidade em Auditoria, 43% dos Controladores-Relatores responderam que foi muito importante, 29 % afirmaram que foi parcialmente importante e 29% dizem que estas alterações, nada vieram mudar o controlo de qualidade em Portugal.

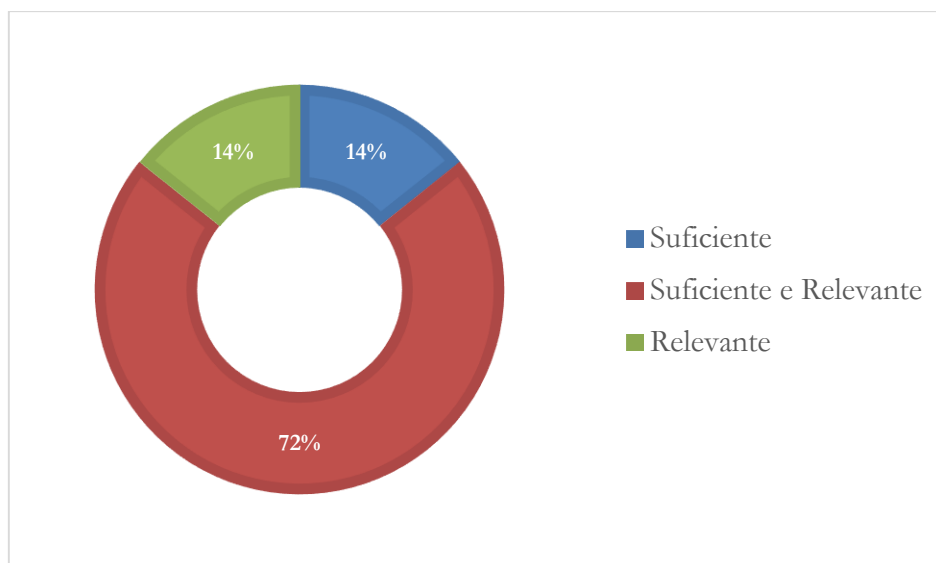
**Pergunta 5** - Considera suficiente e relevante a informação presente nos Relatórios de Controlo de Qualidade?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Suficiente	1	14%
Suficiente e Relevante	5	71%
Relevante	1	14%
Total	7	100%

**Quadro nº 14** – Resultados da pergunta nº 5 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico n° 16** – Representação gráfica da questão n°5 do inquérito

Comentário: À pergunta “Considera suficiente a informação presente nos Relatórios de Controlo de Qualidade?” 72% dos Controladores-Relatores afirmam ser suficiente e relevante a informação presente nos relatórios e apenas 28% das respostas não revelam a mesma opinião, uns afirmando ser suficiente e outros dizendo que é relevante.

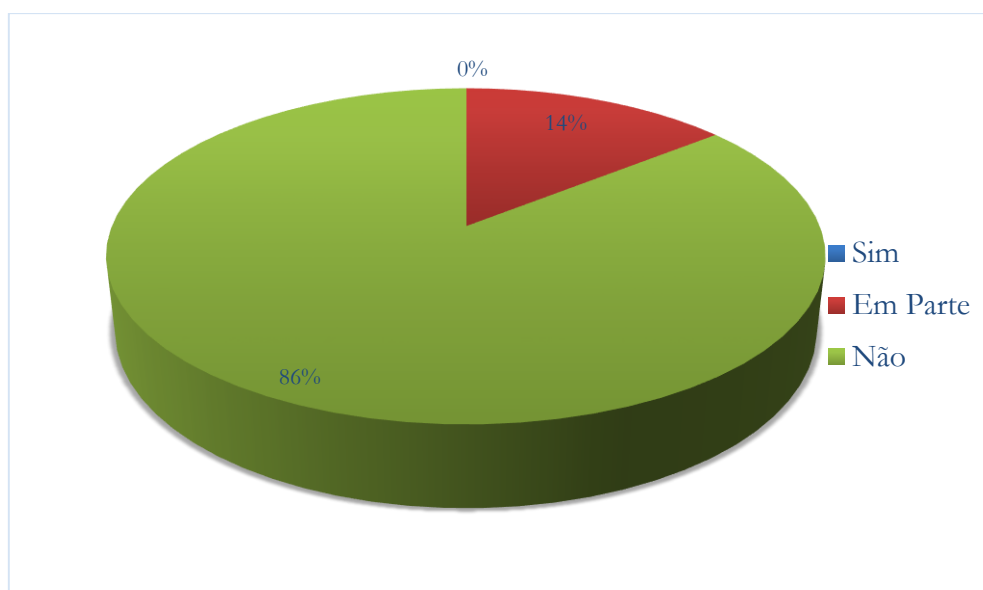
**Pergunta 6** - Considera que o novo modelo de Controlo de Qualidade, que retira os poderes ao CNSA e atribui à CMVM, vai permitir melhorar o Controlo de qualidade?

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Sim		0%
Em Parte	1	14%
Não	6	86%
Total	7	100%

**Quadro n° 15** – Resultados da pergunta n° 6 do inquérito

Graficamente:



**Gráfico nº 17** – Representação gráfica da questão nº6 do inquérito

Comentário: Por fim, relativamente ao futuro do Controlo de Qualidade em Auditoria, existe a maior concordância entre os Controladores-Relatores, onde 86% afirmam que este novo modelo não vai permitir melhorar o controlo de qualidade. E apenas 14% dizem que poderá melhorar o controlo de qualidade em apenas alguns aspetos.

### Perfil dos Controladores-Relatores:

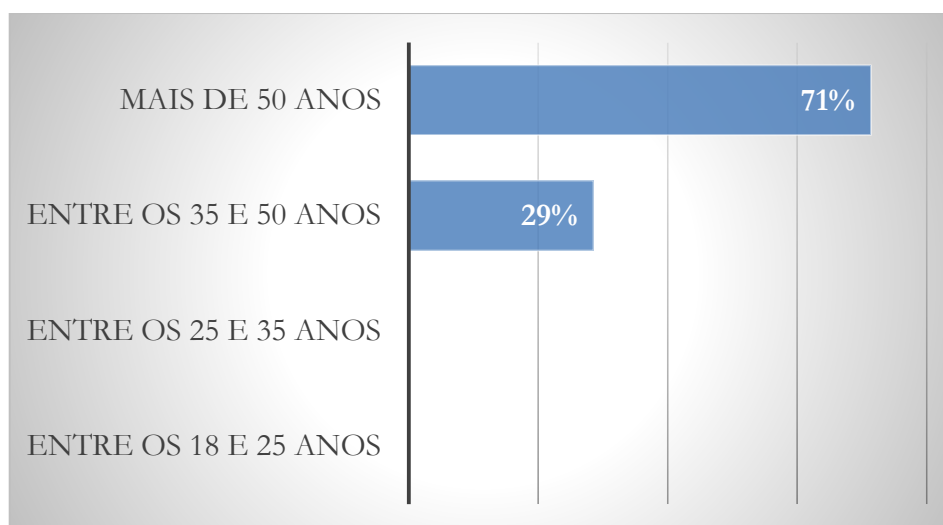
#### 1- Idade:

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Entre os 18 e 25 anos		0%
Entre os 25 e 35 anos		0%
Entre os 35 e 50 anos	2	29%
Mais de 50 anos	5	71%
Total	7	100%

**Quadro nº 16** – Resultados da idade da amostra

Graficamente:



**Gráfico n° 18** – Representação gráfica da idade da amostra

Comentário: Em média mais de 50% dos Controladores-Relatores têm mais de 50 anos e nenhum tem menos de 35 anos. Sendo isto, podemos concluir que os Controladores-Relatores são pessoas que vasta experiência profissional.

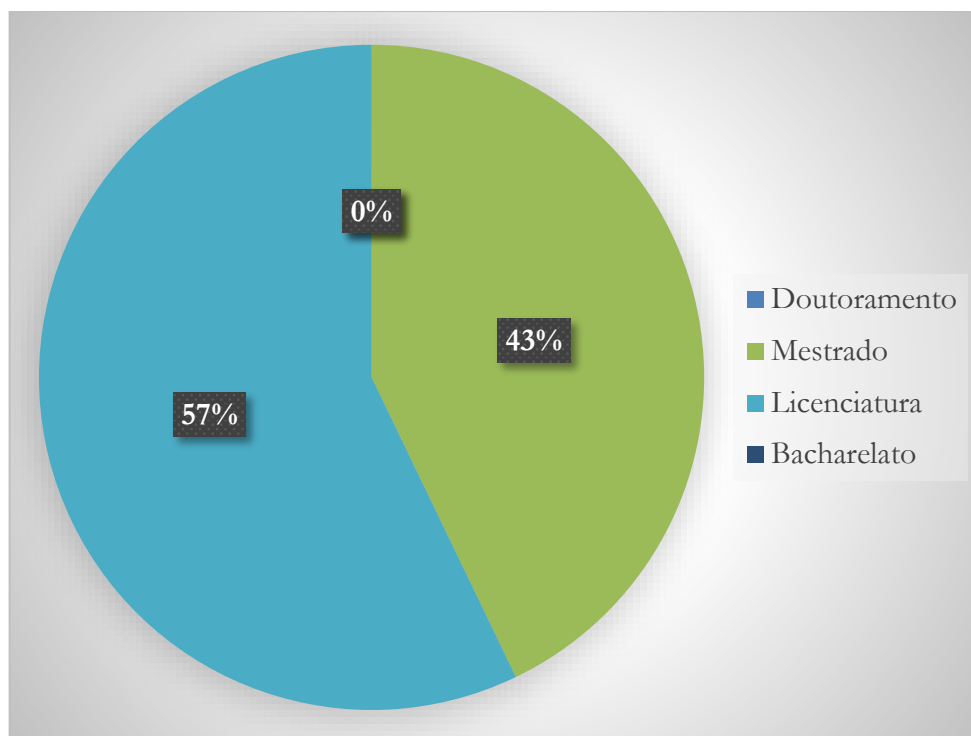
## 2- Habilitações Académicas:

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Doutoramento		0%
Mestrado	3	43%
Licenciatura	4	57%
Bacharelato		0%
Total	7	100%

**Quadro n° 17** – Resultados das Habilitações Académicas

Graficamente:



**Gráfico n° 19 – Representação gráfica das Habilitações Acadêmicas**

Comentário: Neste gráfico podemos ver que as habilitações acadêmicas dos Controladores-Relatores têm mestrado ou licenciatura, sendo que a maioria dos inquiridos têm apenas a Licenciatura.

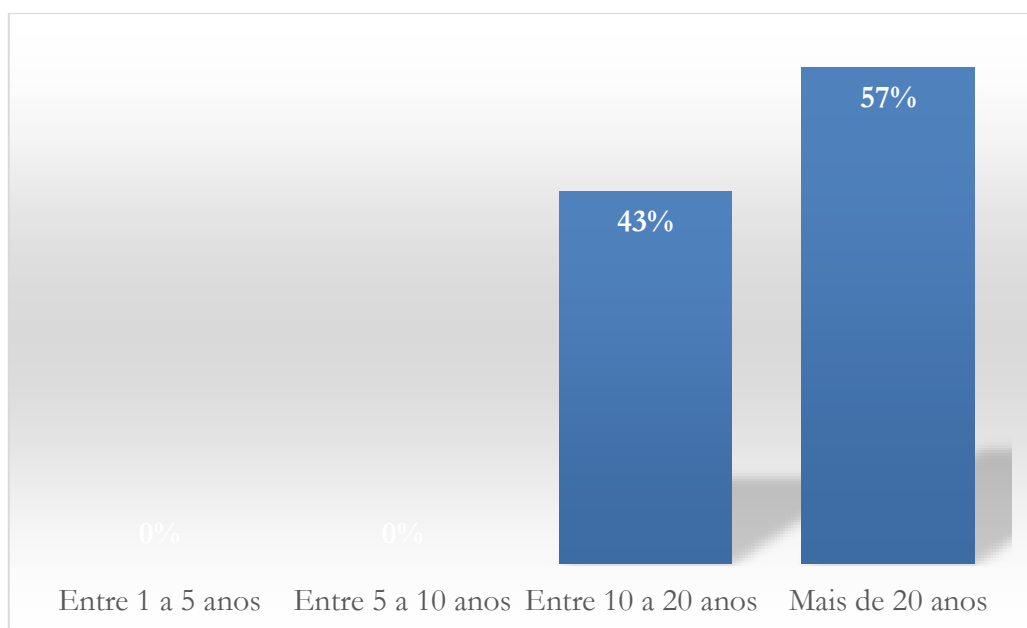
### **3- Anos de Experiência Profissional:**

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Entre 1 a 5 anos		0%
Entre 5 a 10 anos		0%
Entre 10 a 20 anos	3	43%
Mais de 20 anos	4	57%
Total	7	100%

**Quadro n° 18 – Resultados dos anos de Experiência Profissional**

Graficamente:



**Gráfico nº 20 – Representação gráfica da Experiência Profissional**

Comentário: Como já foi referido anteriormente, os Controladores-Relatores são pessoas de vasta experiência, sendo que mais de 50% já trabalham na área à mais de 20 anos e os restante à mais de 10 anos.

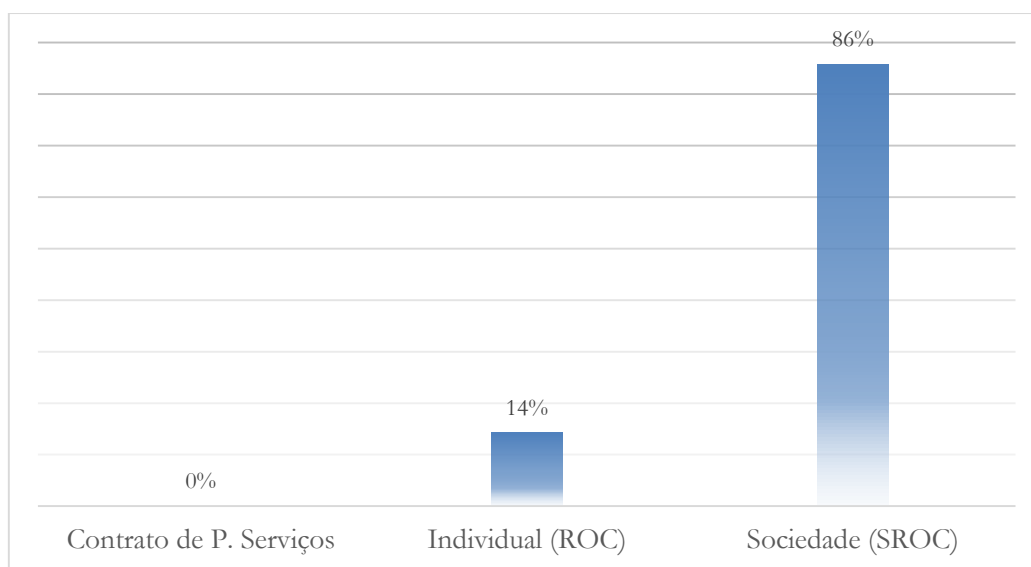
#### **4- Forma de Trabalho:**

Respostas:

	Número de Respostas	Percentagem (%)
Contrato de P. Serviços		0%
Individual (ROC)	1	14%
Sociedade (SROC)	6	86%
Total	7	100%

**Quadro nº 19 – Resultados da Forma de Trabalho**

Graficamente:



**Gráfico n.º 21 – Representação gráfica da Forma de Trabalho**

Comentário: Com este gráfico ficamos a saber que na sua maioria os Controladores-Relatores trabalham em forma de sociedade.

### **3.3.3 Análise dos Resultados**

Com a realização deste questionário foi possível perceber que os Controladores-Relatores não partilham das mesmas opiniões em relação à forma que é feito o controlo de qualidade em Portugal, no que diz respeito aos procedimentos utilizados e à adequação dos guias de controlo de qualidade.

Foi possível ainda concluir que neste momento o controlo de qualidade funciona bem em Portugal, mas que os Controladores-Relatores se encontram muito reticentes às novas alterações que o novo Decreto de Lei vem trazer à atividade.

Analisado o perfil do inquiridos, podemos concluir que os Controladores-Relatores são pessoas de uma vasta experiência em Auditoria e que na sua maioria trabalham em forma de sociedade.

### **3.5 Limitações e Dificuldades do Estudo**

As principais limitações e dificuldades do Estudo foi a obtenção dos contatos dos Controladores-Relatores e a resposta dos mesmos ao questionário que enviei para todos por correio eletrónico.

Enviei por duas vezes o questionário por correio eletrónico aos 51 Controladores-Relatores e mesmo assim só consegui obter 7 respostas.

## IV. CONCLUSÕES

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.

A adoção da ISQC 1 pelas empresas, obriga a que a estratégia empresarial adotada esteja subagente ao requisito primordial de garantir a qualidade em todos os trabalhos que a empresa elabora.

O controlo de qualidade é cada vez mais um elemento imprescindível nas empresas de prestação de serviços, nomeadamente nas empresas de auditoria, ou seja é necessário que as empresas implementem e monitorizem um bom sistema de controlo de qualidade.

Em relação ao controlo de qualidade deveria existir um mecanismo que obrigasse os ROC's e as SROC's a implementar sistemas de controlo de qualidade internos e que por sua vez fossem obrigados a comunicar subsequentemente os resultados desses controlos. No meu entender deveria ser da responsabilidade da OROC a comunicação às sociedades e aos revisores dos normativos existentes sobre o controlo de qualidade e a divulgação da importância dos sistemas internos de controlo de qualidade.

Com a análise aos relatórios de controlo de qualidade cheguei às seguintes conclusões:

- É evidente a evolução e aperfeiçoamento da supervisão do controlo de qualidade ao longo dos 14 anos em estudo;
- Com a inscrição todos os anos de novos revisores leva a que as entidades supervisionadas sejam cada vez mais e os controladores-relatores também sejam mais. Mas a percentagem de crescimento não é igual, devendo-se sobretudo ao melhoramento dos guias de controlo de qualidade e procedimentos;
- Ao longo dos anos também é visível o desenvolvimento dos Relatórios de Controlo de Qualidade.

No seguimento do estudo foi feito um inquérito aos Controladores-Relatores que foi possível chegar às seguintes conclusões:

- Os Controladores-Relatores não partilham todos a mesma opinião no que se refere à forma de como é feito o controlo de qualidade em Portugal, relativamente aos procedimentos utilizados e à adequação dos guias de controlo de qualidade;

- Atualmente é visível o bom funcionamento do controlo de qualidade em Portugal;
- Existe uma grande preocupação por parte dos Controladores-Relatores devido à adoção do novo modelo de Controlo de Qualidade;
- Os Controladores-Relatores são pessoas de uma vasta experiência em Auditoria e que na sua maioria trabalham na forma de sociedade.

Respondendo à pergunta de partida e juntando as conclusões das duas investigações podemos concluir que a evolução do controlo de qualidade em Portugal tem sido muito positiva, mas que no futuro a perspectiva dos Controladores-Relatores não é tão positiva por causa da atribuição dos poderes de supervisão à CMVM.

## V. LINHAS DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Uma vez que no ano de 2016 a supervisão do controlo de qualidade vai sofrer algumas alterações, seria interessante daqui a dois ou três anos repetir este estudo para perceber se foi positivo para o controlo de qualidade estas novas alterações.

Seria também interessante fazer um questionário às SROC's e aos ROC's para perceber as suas opiniões relativamente ao controlo de qualidade que têm sido sujeitos ao longo dos últimos anos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBINO, F. M. - O sistema de controlo interno das empresas e a sua relevância para a auditoria. Formação Contínua OROC. (2012) Porto: OROC.
- 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
- BOYNTON, W. C., JOHNSON, R. N., & KELL, W. G. - Auditoria. São Paulo: Editora Atlas. (2002)
- COSTA, A. C. - A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses. (2008) Dissertação de Mestrado da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
- COSTA, Carlos Batista da – Auditoria Financeira: Teoria & Prática. 9ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-11-4
- COSTA, Carlos Batista da – Auditoria Financeira: Teoria & Prática. 10ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-11-4
- CRUZ, Carlos Vasconcelos e CARVALHO, Óscar - Qualidade: uma filosofia de gestão. (1998) Lisboa: Texto Editora
- DEMING, W. Edwards – *Out of the crisis. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study.* (1984)
- DEMING, W. Edwards – *Quality, productivity, and competitive position. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study.* (1982)
- MACINTYRE, A.: *A Short History of Ethics - A History of Moral Philosophy from the Homeric Age to the Twentieth Century.* Routledge. (2006)
- MACINTYRE, A.: *A Short History of Ethics - A History of Moral Philosophy from the Homeric Age to the Twentieth Century.* Routledge, 2006.
- MARÇAL, N. & MARQUES, F. L. - Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. (2011) Lisboa. Edições Sílabo
- MIÑON, J.I. & DOMINGUEZ, B. M. - *Auditoría Interna: Situación actual y perspectivas de futuro.* (2003) Partida Doble, ISSN 1133-7869, n.º 146, pp.66 a 75.
- MIREE, Cynthia E. e YORK, Kenneth M. (2004), “*Causation or Covariation: An Empirical Re-Examination of the Link Between TQM and Financial Performance*”, *Journal of Operations Management*, Vol. 22, No. 3, pp. 291-311.

- MORAIS, G. & MARTINS, I. - Auditoria Interna - Função e Processo (3.<sup>a</sup> edição). (2007) Lisboa: Áreas Editora
- MORAIS, M. – A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas. (2008) Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18.º, Gramada
- MORAIS, M. - Como Emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas, Em Portugal. (2012) Congresso Contabilidade, 10.º, Lisboa
- OLIVEIRA, Alessandro Aristides de. et al. A Análise das Demonstrações Contábeis e sua Importância para Evidenciar a Situação Econômica e Financeira das Organizações. Revista Eletrônica Gestão e Negócios – Volume 1 – nº 1 – 2010
- OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Newsletter, nº 3/10, Abril de 2010. Manual das Normas Internacionais de Auditoria e de Controlo de Qualidade e Manual do Código de Ética para Auditores e Contabilistas Profissionais
- OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Newsletter, nº 3/10, Abril de 2010. Manual das Normas Internacionais de Auditoria e de Controlo de Qualidade e Manual do Código de Ética para Auditores e Contabilistas Profissionais
- RELATÓRIOS DE CONTROLO DE QUALIDADE (OROC): 2000 a 2014
- RODRIGUES, Cristina Maria Pereira Nunes Figueiredo – Requisitos e Importância na Melhoria da Qualidade das Auditorias. Revista Revisores Auditores. ISSN 0870-3566 Numero 48 (2010) Lisboa.
- SANTANDER - Modelo de Controlo Interno (MCI). (2008) Grupo Santander em Portugal
- SHEWHART, W. A. – The economic control of quality of manufactured products. London: Macmillan, 1931.
- TEIXEIRA, F. P. Z. C. & CORREIA, F. J. A. (2002). POCAL: O Sistema de Controlo Interno. Lisboa.
- VAN Helden, J. & TILLEMA, S. (2005). *In search of a benchmarking theory for the public sector. Financial Accountability & Management.* 21 (3), pp.61-337
- VIEIRA, S. A. (2007). A auditoria e os sistemas de controlo internos no Brasil: antecedentes e evolução. Acedido a 12 de Dezembro de 2010 em, [132.248.9.1:8991/hevila/RevistadeconomiaMackenzie/2007/vol5/.../7.pdf](http://132.248.9.1:8991/hevila/RevistadeconomiaMackenzie/2007/vol5/.../7.pdf).

## Legislação

Código de Ética da OROC

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro – Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas.

Decreto-Lei n.º155/92, de 28 julho – Regulamento das Bases da Contabilidade Pública.

Decreto-Lei n.º166/98, de 25 de junho – Estrutura do Sistema Nacional do Controlo Interno.

Decreto-Lei n.º18/2008, de 29 janeiro – Código dos Contratos Públicos.

Decreto-Lei n.º 422-A/93 de 30 de Dezembro - Estatuto Jurídico dos ROC.

Diretriz de Revisão/Auditoria 400 (OROC) – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria.

Diretriz de Revisão/Auditoria 410 (OROC) – Controlo Interno.

Diretriz de Revisão/Auditoria n.º 300 (OROC) – Planeamento.

Diretriz de Revisão/Auditoria n.º 310 (OROC) – Conhecimento do Negócio.

Diretriz de Revisão/Auditoria n.º 320 (OROC) – Materialidade de Revisão/Auditoria.

ISA 220 – *Quality control for an audit of financial statements.*

ISA 300 - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

ISO 9001 - Sistema de Gestão da Qualidade (ano 2008/2015)

ISQC 1 – Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1

ISSAI 1000 ± parágrafos 37-43 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 64-B/2011, de 30 de dezembro – Orçamento de Estado para 2012.

Lei n.º2/2007, de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais.

Lei n.º27/96, de 1 de agosto – Institui o Regime Jurídico da Tutela Administrativa.

Lei n.º8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º98/97, de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Norma Internacional de Auditoria 315 Clarificada (IFAC) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente.

Norma Internacional de Auditoria 330 Clarificada (IFAC) – As respostas do Auditor aos Riscos Avaliados.

Norma Internacional de Auditoria Explicada 340 (IFAC) – O Exame da Informação Financeira Prospetiva

Preâmbulos e Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro – Conselho Nacional de Supervisão em Auditoria

Proposta de Lei 334/XII

### **Sites Consultados**

AICP – American Institute of Certified Public Accounts. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>

CMVM – Comissão do Mercado e Valores Mobiliários. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.cmvm.pt/cmvm/Pages/default.aspx>

COSO – *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, Internal Control* – Integrated Framework. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>.

CRP – Constituição da República Portuguesa. [Consult. 2015] Disponível em: <http://dre.pt/comum/html/legis/crp.html>

ECIIA – *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.eciia.eu/>

IFAC – *Internacional Federation of Accountants*. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.ifac.org/>

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.ipai.pt/index.php>

IPCG – Instituto Português de “*Corporate Governance*”. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.cgov.pt/>

NORMA CONTROLO INTERNO E PROCEDIMENTOS AUDITORIA INTERNA 131- Autoridade Tributária e Aduaneira. [Consult. 2015] Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

OCDE – *Organisation for Economic Co-operation and Development*. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.oecd.org/>

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.oroc.pt/>

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.otoc.pt/pt/>

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.eca.europa.eu/pt/Pages/ecadefault.aspx>

TRIBUNAL DE CONTAS. [Consult. 2015] Disponível em: <http://www.tcontas.p>

## ANEXOS

### Anexo 1 - Inquérito por questionário

# Inquérito – Controlo de Qualidade em Auditoria

Este questionário insere-se no âmbito da dissertação do Mestrado em Auditoria do ISCAL, subordinada ao tema do Controlo de Qualidade em Auditoria e destina-se a ser preenchido por os Controladores-Relatores da OROC.

O objetivo deste questionário é de perceber a opinião dos Controladores-Relatores sobre a evolução do controlo de qualidade em auditoria e os problemas que enfrentam nos controlos que efetuam.

Todas as informações recolhidas são estritamente confidenciais e destinam-se ao tratamento no âmbito da dissertação atrás mencionada.

Desde já, apresento-lhe os meus agradecimentos pela sua disponibilidade.

Deve ler atentamente cada uma das questões e responder assinalando com um “X” na resposta que concorde. Deverá apenas responder assinalando uma resposta por questão.

Questões:

- 1- Considera que o modelo de Controlo de Qualidade utilizado em Portugal, funciona bem?

Sim	Em parte	Não
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

- 2- Concorda com todos os procedimentos que constituem a supervisão do controlo de qualidade a ROC'S e SROC'S?

Concordo totalmente	Concordo em parte	Indiferente	Discordo em parte	Discordo Totalmente
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

- 3- Considera adequados os guias de controlo de qualidade que utiliza nas supervisões aos ROC's e SROC's?

Totalmente adequados	Parcialmente adequados	Nada adequados
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4- Considera que foi importante para as empresas de auditoria, as alterações que o Decreto de lei 25/2008 veio fazer à supervisão do controlo de qualidade em auditoria, com a criação do CNSA?

Muito importante	Parcialmente importante	Nada importante
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5- Considera suficiente e relevante a informação presente nos Relatórios de Controlo de Qualidade?

Suficiente	Suficiente e relevante	Relevante
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6- Considera que o novo modelo de Controlo de Qualidade, que retira os poderes ao CNSA e atribui à CMVM, vai permitir melhorar o Controlo de qualidade?

Sim	Em parte	Não
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Perfil:

Para efeitos da caracterização do público-alvo do inquérito, agradeço que responda às seguintes questões:

1- Idade:

Entre 18 e 25 anos	Entre 25 e 35 anos	Entre 35 e 50 anos	Mais de 50 anos
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2- Habilitações Académicas:

Doutoramento	Mestrado	Licenciatura	Bacharelato
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3- Anos de Experiência Profissional:

Entre 1 a 5 anos	Entre 5 a 10 anos	Entre 10 a 20 anos	Mais de 20 anos
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4- Forma de Trabalho

Contrato de  
P. Serviços

Individual  
(ROC)

Sociedade  
(SROC)

