

# Controlo de qualidade do trabalho de auditor

## Estudo comparativo para alguns países da União Europeia

Por André David Vasconcelos Aguiar Soares

Docente na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

### Resumo

Este artigo representa parte de um estudo comparativo levado a cabo para alguns países da União Europeia (UE) referente ao Controlo de Qualidade (CQ) do trabalho do auditor legal das contas. Aborda várias particularidades do CQ de cada Estado-Membro (EM) reflectindo o trabalho desenvolvido dos Organismos profissionais nessa matéria expondo as respostas obtidas a um questionário desenvolvido para esse efeito. Acreditamos que este questionário aborda um tema pertinente e sobretudo sensível. Assim sendo, é nosso objectivo fornecer elementos que permitam uma reflexão sobre os mecanismos de CQ realizados nos EM criando igualmente a possibilidade de confrontação com os procedimentos nos outros EM apresentados.

### Metodologia

Para procedermos à realização deste estudo e após a identificação do objecto de análise, enviamos uma mensagem (via correio electrónico) a todas as instituições/Organismos ligados à auditoria legal de todos os EM, procedendo à explicação sucinta do projecto que estávamos a levar a cabo. Nesse contacto, frisámos o objectivo pretendido e fizemos referência à preparação de um questionário composto por perguntas directas e técnicas, solicitando o nome e o contacto electrónico da pessoa responsável e/ou ligada à área do CQ. As instituições/Organismos dos 25 EM ascenderam às 34.

De realçar que não podemos descurar que temos três tipos de situações possíveis:

- Uma situação que corresponde à recepção do questionário de um dos dezassete EM que apenas possuem uma organização tutelar da auditoria legal (Alemanha, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polónia, Portugal e República Checa). Nesta situação é claro que a resposta obtida é caracterizadora do EM respondente, e nestas circunstâncias recebemos onze respostas nomeadamente da Alemanha, Chipre,



Eslováquia, Eslovénia, Estónia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa;

- Temos uma segunda situação possível em que apenas obtemos uma resposta de um determinado EM e esse EM tem outro (s) Organismo (s) responsável (eis). Neste caso, não podemos determinar com toda a certeza a realidade do EM, uma vez que as informações podem ser contraditórias. Esta situação que ocorreu para as respostas obtidas da Áustria, Dinamarca, Espanha, Itália e Reino Unido, poderia ter igualmente ocorrido para a Finlândia, Irlanda e Suécia. Para efeitos de análise consideramos as respostas obtidas como reveladoras da realidade de cada país;

- Finalmente, pode ocorrer a recepção das respostas de todos os Organismos de um determinado EM. Esta situação veio a acontecer com a Finlândia. Neste caso e analogamente à primeira situação referida, estamos em condições de determinar a realidade do EM, ainda que possamos apresentar elementos contraditórios.

Este questionário foi primeiramente entregue a várias pessoas que não são da área, de modo a poderem avaliar sobre a clareza e percepção das questões, sendo de seguida disponibilizado a um grupo de

peçoas com conhecimento na área de modo a validá-lo. Foi ainda submetido à OROC para a sua aprovação e ajustamentos entendidos necessários. Posteriormente, enviamos às suas homónimas nos restantes EM (o nosso universo).

Por muito que tenhamos tentado apresentar as questões de uma forma clara e perceptível, entendemos dar alguma latitude para a realização de perguntas ou mesmo elaboração de respostas a perguntas que não tivéssemos efectuado ou outras observações na parte final do questionário. Estas últimas linhas podiam igualmente ser preenchidas com quaisquer comentários que os respondentes entendessem pertinentes para a nossa compreensão das suas respostas. À medida que recebíamos os questionários e sempre que necessário, fámos questionando os respondentes de modo a compreender na totalidade os esclarecimentos adicionais por eles referidos.

Não obtivemos resposta ao questionário por parte da Bélgica, Grécia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Polónia e Suécia. Foi-nos possível obter a confirmação das características idênticas do CQ entre a Irlanda e o Reino Unido, assim como uma descrição detalhada do CQ da Suécia. De qualquer modo uma vez que não recebemos uma resposta formal ao questionário por parte destes oito países, e apesar de os dados adicionais terem sido enviados pelos Organismos responsáveis, não os incluímos nos quadros e ilustrações apresentadas. No entanto, teremos essa informação em ponderação na nossa análise sempre que julgarmos pertinente.

Em suma, foram os seguintes países e organizações profissionais que participaram neste estudo proporcionando respostas às questões colocadas no questionário: Alemanha (WPK), Áustria (IWP), Chipre (ICPAC), Dinamarca (FRR), Eslováquia (SKAU), Eslovénia (SI-REVIZIJA), Espanha (IACJCE), Estónia (KIIGIKINTROLL), Finlândia (KHT e HTM), França (CNCC), Hungria (MKVK), Itália (CNDC), Letónia (LZRA), Lituânia (LAR), Portugal

(OROC), Reino Unido (POBA) e República Checa (KACR).

### Introdução

A UE conta com mais de 447 milhões de pessoas distribuídas por 25 países e por diversos institutos e organizações profissionais. Cabe a cada Organismo profissional identificar as especificidades nacionais, adaptando-as às regras europeias. A necessidade de uma informação financeira fiel, constitui um dos três princípios apontados pela FEE e relatados por Riquelme e Menéndez (2002) para a estabilidade dos mercados financeiros e de capitais na Europa. Existem muitos outros escritos com referência à indispensabilidade de uma informação credível. Essa credibilidade tem vindo a ser garantida pelo mérito dos préstimos da auditoria. No entanto, as falências e escândalos financeiros recentes têm vindo a colocar em dúvida essa mesma excelência. Gutiérrez (2001) confirma-nos a urgência dessa credibilização ao entender que num estado democrático, o direito à informação fidedigna é um valor fundamental para além de constituir um componente elementar do sistema democrático e, do ponto de vista intelectual, um elemento imediato de conhecimento e uma matéria imprescindível para a sua formação.

Para Salvador (2001), o prestígio e a autoridade social dependem, em grande medida, da certeza e qualidade das informações financeiras, pois, mais importante do que exigir um maior rigor técnico na sua elaboração, é a garantia do adequado funcionamento dos mecanismos de CQ sobre eles.

São diversas as razões subjacentes à necessidade de regular o CQ da auditoria na União Europeia (UE). A Comissão Europeia (CE) no preâmbulo da "Recomendação da Comissão, de 15 de Novembro de 2000, relativa ao Controlo de Qualidade da revisão oficial de contas na UE: Requisitos mínimos" reconhece a importância do CQ ao referir que "O controlo de qualidade da revisão oficial de contas é fundamental para assegurar a boa qualidade dessa revisão. A boa qualidade da revisão de contas traduz-se numa maior credibilidade para as informações financeiras publicadas, representando um valor acrescentado e um maior grau de protecção para os accionistas, investidores, credores e outras partes detentoras de interesses nas sociedades". (CE, 2000: par. 2 do preâmbulo). Acrescentando que "O controlo de qualidade constitui a principal forma de o sector assegurar ao públi-

co e às autoridades regulamentares que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas exerçam a sua actividade com um nível que satisfaça as normas de auditoria estabelecidas, bem como os critérios de ética." (CE, 2000:par. 3 do preâmbulo).

Admite, no entanto, que "(...) não existe qualquer norma internacionalmente aceite que defina requisitos mínimos para o controlo de qualidade, susceptíveis de serem utilizados como referência para os sistemas nacionais de controlo de qualidade" (CE, 2000:par. 7 do preâmbulo) criando a possibilidade de os requisitos mínimos virem a ser completados por outras formas de controlo com o intuito de melhorar a qualidade da revisão legal das contas. Esta recomendação já foi por várias vezes referida como um documento de mínimos e o que acima referimos,



aliado ao facto da responsabilidade pela criação de esses controlos cair a cada um dos Estados-Membros, vem comprová-lo. Assim sendo, caberá a cada EM a criação dos seus próprios sistemas de CQ e a sujeição a estes mesmos sistemas de CQ, de todas as pessoas que executam a revisão legal das contas.

A recomendação indica a existência de essencialmente dois métodos diferentes de CQ aplicados na UE: o sistema de controlo e o sistema de verificação pelos "pares". O facto de apenas se registar uma breve descrição destes dois métodos na recomendação, é outro exemplo da classificação de "mínimos" que acima fizemos referência. Foi nosso objectivo analisar e comparar as formas de aplicação prática destes dois métodos nos EM.

### Resultados

Os dados apresentados seguem a estrutura do questionário utilizado para os recolher. Entendemos privilegiar a clareza na demonstração dos dados obtidos. Os meios que definimos para atingir este fim passam por uma análise descritiva através de quadros sintetizadores e ilustrações simples. Este método foi escolhido por nos parecer ser o mais adequado, dada a quantidade de questionários recepcionados, a natureza das questões e os objectivos propostos.

### Âmbito geral do CQ

As questões colocadas sobre esta área pretendiam caracterizar o próprio CQ. Permitiu-nos apurar o seu âmbito em termos institucionais (sujeição, responsabilidade, inscrição), possibilitando a definição de pressupostos que classificamos de fundamentais em toda a análise posterior.

Sobre a sujeição de todas as pessoas responsáveis pelas auditorias legais às contas a um CQ, apurámos que esta submissão se aplica sem reservas à Alemanha, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa não se aplicando à Itália e a uma minoria Austríaca (cerca de 20% de acordo com o próprio Organismo), apesar de ambos os países condicionarem o exercício da auditoria legal a um Organismo. Ainda que 80% dos profissionais austríacos inscritos no Organismo se encontrem abrangidos e obrigados a respeitar um CQ, não podemos descurar a existência de um 1/5 isento de este tipo de controlo.

Relativamente à existência de algum Organismo central que se assumisse como responsável pelo CQ do trabalho de auditoria legal, apurámos que na Estónia e na Itália apesar dos responsáveis das auditorias legais estarem abrangidos ao CQ e a realização da auditoria legal estar condicionada à inscrição de um Organismo, não existe a responsabilização deste ou outro pelo CQ. Não obtivemos nenhum resultado da Finlândia (KHT) a esta pergunta sendo as respostas dos restantes países, positivas. A Áustria, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, França, Letónia, Portugal e República Checa apenas respondem afirmativamente, ao passo que os restantes respondentes pormenorizam, nomeadamente: Alemanha (*Kommission für Qualitätskontrolle*), Dinamarca (*Revisortilsynet*), Espanha (ICAC e os Organismos profissionais – AECA e IACJCE), Finlândia – HTM (*The Audit Board*), Hungria (*Quality*

# Auditoria

*Control Committee*), Lituânia (*The Audit Quality Control Committee*), Reino Unido (*Audit Inspection Unit e Quality Assurance Directorate*).

Sobre a indispensabilidade de inscrição em algum Organismo para a realização da auditoria, tal não é necessário na Dinamarca, Finlândia (HTM) e Letónia. Torna-se assim necessário para todos os outros denominadamente a Alemanha, Áustria, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia (através do *State Audit Office*), França, Hungria, Itália, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa.

As diversas combinações de requisitos de admissão necessários apresentados, aliado à quase ausência de indicação de “outros” na alínea residual que apresentamos, permitem-nos concluir que não existem variadas opções alternativas aos requisitos de admissão entre os respondentes.

Observamos que dos quinze respondentes a esta questão, todos exigem pelo menos um requisito de admissão, sendo o exame de admissão mais frequente, seguido da exigência de um grau académico, experiência profissional e estágio profissional.

Outras especificidades são ainda visíveis. A Alemanha, por exemplo, foi o único país a apresentar dois requisitos novos à admissão no Organismo, designadamente a necessidade de um seguro profissional prévio e a ausência de qualquer registo criminal especialmente por fraude ou gestão

dolosa de bens por parte do candidato. A Estónia, ao contrário de todos os respondentes, apenas apresenta um requisito de admissão.

O quadro abaixo permite-nos determinar os requisitos necessários para cada respondente.

Realçamos também o surgimento de várias combinações de requisitos, partilhadas por diversos países:

- A combinação com um maior número de “aderentes” apresenta especificamente os seguintes quatro requisitos: grau académico, experiência profissional, exame de admissão e estágio profissional. E é condição de admissão na Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (KHT) e República Checa;
- A segunda combinação mais escolhida, que apenas difere da acima referida na exigência de estágio profissional, foi assinalada pela Áustria, Itália e Lituânia;
- Uma terceira e quarta combinação são ainda possíveis distinguir com dois países cada. A terceira combinação, que difere da primeira na que se refere à exigência do grau académico, é distinguida pelo Chipre e Reino Unido. A quarta combinação, que ao exemplo das anteriores também difere da primeira em um requisito – neste caso a experiência profissional – foi escolhida por França e Portugal.

Ainda relativamente a esta questão, podemos concluir que quase 90% dos res-

pondentes condicionam a inscrição à realização de um exame de admissão. O grau académico é o segundo critério mais escolhido com 80% das respostas, seguido da experiência profissional com um pouco mais de 70%. Se acrescentarmos às respostas obtidas os dados extraídos da bibliografia e expostos em outras partes do estudo, não registamos nenhuma alteração na ordem de preferência de requisitos de admissão. O exame de admissão, grau académico e experiência profissional acentuam a sua predileção e o estágio profissional continua a ser o quarto critério mais pretendido. Verificamos, no entanto, considerando a bibliografia, um aumento de novos requisitos. Estas alterações devem-se ao acréscimo do requisito de exame de admissão na Hungria resultante da sua resposta a outra questão; à necessidade de ter mais de 25 anos de idade conforme nos relata Tälrunis (2000) referindo-se à Letónia e à necessidade de ausência de registo criminal na República Checa como nos menciona Hackworth (1999), corroborando assim um dos requisitos apresentados pela Alemanha.

## O Controlo de Qualidade

Este segundo grupo aborda temas relacionados com a prática do próprio CQ. Aborda questões com consequências práticas na análise de um CQ quando se almeja uma comparação entre EM. É nosso

Quadro 1 – Requisitos de admissão para a inscrição no Organismo que tutela a auditoria legal.

| Q.1.4.      | Organismo     | Grau Académico | Exp. Profissional | Ex. Admissão | Estágio Profissional | Outro |
|-------------|---------------|----------------|-------------------|--------------|----------------------|-------|
| Alemanha    | WPK           |                |                   | X            |                      | X (a) |
| Austria     | IWP           | X              | X                 | X            |                      |       |
| Chipre      | ICPAC         | X              | X                 | X            |                      |       |
| Eslováquia  | SKAU          | X              | X                 | X            | X                    |       |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   | X              | X                 | X            | X                    |       |
| Espanha     | IACJCE        | X              | X                 | X            | X                    |       |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL | X              |                   |              |                      |       |
| Finlândia   | KHT           | X              | X                 | X            | X                    |       |
| França      | CNCC          | X              |                   | X            | X                    |       |
| Hungria     | MKVK          | X              | X                 | X (b)        | X                    |       |
| Itália      | CNDC          | X              | X                 | X            |                      |       |
| Lituânia    | LAR           |                | X                 | X            | X                    |       |
| Portugal    | OROC          |                | X                 |              | X                    | X     |
| Reino Unido | POBA          |                |                   | X            | X                    | X     |
| Rep Checa   | KACR          |                | X                 | X            | X                    | X     |

Nota: Não aplicável para a Dinamarca, Finlândia (HTM) e Letónia resultante da resposta à questão anterior

(a) Ter um seguro profissional e não ter registo criminal

(b) Acrescentamos este dado com base na resposta do respondente ao questionário à questão 2.9.8.1.

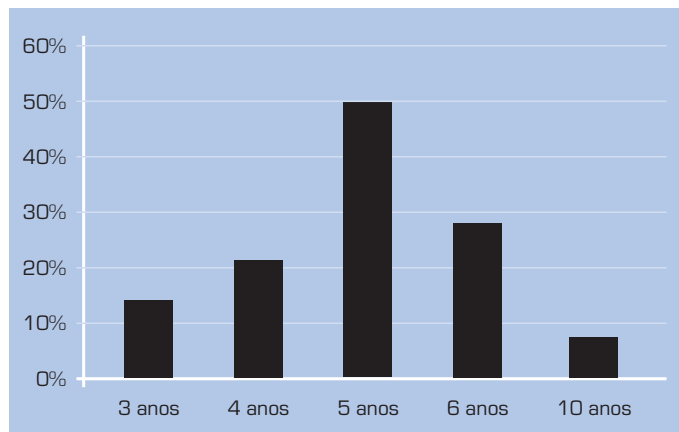
objectivo, com este grupo, ter uma perspectiva global sobre pormenores funcionais do próprio CQ como a periodicidade da cobertura dos revisores, quem pode exercer o CQ, quem está sujeito a ele (se a título individual ou empresarial), como é seleccionado e a obrigatoriedade ou não na preparação de um processo de trabalho aquando a realização do controlo.

Sobre a realização numa base cíclica e qual o tempo máximo que um profissional pode exercer a sua actividade sem ser controlado para efeitos de CQ, a Estónia responde negativamente a esta questão. As respostas positivas obtidas foram de dois tipos. A mais frequente indica o intervalo temporal. No entanto, registamos que outros EM anunciaram intervalos de tempo (como foi o caso da Eslovénia que referiu que o intervalo de tempo poderia variar entre três a cinco anos), ou outras situações (como a Espanha que apresentou dois intervalos consoante se tratasse da cobertura dos revisores a título individual ou organizados em sociedades). O Reino Unido declarou que a cobertura depende do tipo e tamanho (importância) da auditoria a ser realizada.

Assim sendo, na nossa análise tivemos de ponderar que na Eslovénia este período que decorre entre os CQ pode ser de três, quatro ou cinco anos. Analogamente, não podemos considerar o período indicado pelo Reino Unido (porque não nos foi indicado nenhum intervalo) nem podemos considerar todas as hipóteses (um, dois, três, quatro... anos). A resposta da Espanha levanta a dúvida da não definição concreta da forma de organização que pretendíamos aquando a pergunta. Como pretendemos apurar a quantidade de “cinco”, “seis” ou “quatro” anos que este grupo de catorze EM apresenta, a ponderação da resposta de “dez” anos da Espanha, para as sociedades de auditoria, na nossa análise não a irá perturbar. As respostas obtidas podem ser ilustradas conforme o gráfico da figura 1.

Podemos apurar que o ciclo de cobertura mais frequente no grupo analisado é o de “cinco anos”, definido por sete países (Eslovénia, Espanha – para profissionais individuais, Finlândia, Hungria, Letónia, Lituânia e Portugal), representando 50% dos respondentes. Tivemos em consideração a resposta da Eslovénia e da Espanha porque esta pode assumir o período de cinco anos. O segundo período mais frequente, com quase 30% é o de “seis anos”, decidido por quatro países (Chipre, Eslováquia, França e República Checa). O terceiro mais comum, com “quatro anos”, é

Figura 1 – Frequência dos ciclos de cobertura



escolhido por três países (Áustria, Dinamarca e Eslovénia). A opção de um ciclo de “três anos” é a eleição de dois países (Alemanha e Eslovénia). O menos frequente é o ciclo de “dez anos” aplicável apenas a Espanha para os profissionais organizados em sociedades (de auditoria).

A referência de a Estónia ser o único país em que os auditores não são necessariamente controlados num determinado espaço de tempo que atrás fizemos pode na realidade estar incorrecta se considerarmos a resposta da Itália ao primeiro grupo de questões. Esta situação deve-se ao facto de ter sido afirmado pela Itália que as pessoas responsáveis pelas auditorias legais às contas não estão sujeitas a um sistema de CQ.

Questionando sobre a possibilidade de o ciclo referido anteriormente poder ser encurtado pela obtenção de “resultados não plenamente satisfatórios” ou pela existência de clientes em carteira classificados como “de interesse público”, a Alemanha, Áustria, Finlândia (HTM) e República Checa respondem negativamente às duas questões.

Sobre a redução do ciclo de cobertura devido aos “resultados não plenamente satisfatórios”, a Eslováquia, Espanha, Hungria, Portugal e Reino Unido indicam que esses profissionais serão submetidos novamente a um novo CQ no ano seguinte. Chipre e França referem a mesma atitude, mas no espaço de dois anos. Finlândia e Dinamarca não particularizam e mencionam este novo CQ no período de dois a três anos e quatro anos, respectivamente. A Lituânia refere um novo CQ nos próximos três anos, ao passo que a Letónia menciona

a mesma atitude, mas no espaço de três meses. Não obtivemos resposta da Eslovénia e da Estónia para esta questão.

A questão em que explicitamos a redução da cobertura para aqueles cuja carteira de clientes inclua clientes classificados como “de interesse público”, permite-nos compreender sobre a existência de uma preocupação acrescida para este tipo de clientes para o EM que estão sediados. Sem qualquer influência no ciclo de cobertura, para além dos EM que já anteriormente referimos terem respondido negativamente, responderam Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Finlândia (ambos os institutos) e Letónia. A Eslovénia afirma realizar um novo CQ no período de um a três anos. A França, Hungria, Lituânia e Portugal encurtam igualmente o ciclo de cobertura, mas reduzindo-o do originalmente previsto (cinco anos) para três anos. Espanha encurta igualmente o ciclo para cinco anos mas, a redução apenas se reflecte para as sociedades de auditoria uma vez que esse período (os cinco anos) já era o preconizado para os auditores individuais. Para o Reino Unido, a diminuição depende do número de clientes “de interesse público” que a firma de auditoria detenha. Da Estónia não obtivemos qualquer resposta.

As respostas obtidas podem ser sintetizadas no quadro 2, na página seguinte.

De seguida, decidimos questionar sobre o controlador-relator, isto é, ao profissional a quem cabe a tarefa de realizar o CQ sobre o processo de auditoria, processo esse que incluirá todos os papéis de trabalho e análises realizadas pelo revisor/auditor no âmbito das suas tarefas de revisão legal às contas.

# Auditoria

Quadro 2 – Resumo das respostas obtidas, às questões 1, 2, e 3, do grupo de questões sobre o Controlo de Qualidade.

|             | Organismo     | Q.2.1.                                       | Q.2.2.     | Q.2.3.         |
|-------------|---------------|--|------------|----------------|
| Alemanha    | WPK           | 3 anos                                       | Não        | Não            |
| Austria     | IWP           | 4 anos                                       | Não        | Não            |
| Chipre      | ICPAC         | 6 anos                                       | 2 anos     | Não            |
| Dinamarca   | FRR           | 4 anos                                       | 0 a 4 anos | Não            |
| Eslováquia  | SKAU          | 6 anos                                       | 1 ano      | Não            |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   | 3 a 5 anos                                   | Não        | 1 a 3 anos (b) |
| Espanha     | IACJCE        | 5 anos - sociedades<br>10 anos - individuais | 1 ano      | 5 anos         |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL | não  | N/A        | N/A            |
| Finlândia   | HTM           | 5 anos                                       | 2 a 3 anos | Não            |
| Finlândia   | KHT           | 5 anos                                       | Não        | Não            |
| França      | CNCC          | 6 anos                                       | 2 anos     | 3 anos         |
| Hungria     | MKVK          | 5 anos                                       | 1 ano      | 3 anos         |
| Letónia     | LZRA          | 5 anos                                       | 3 meses    | Não            |
| Lituânia    | LAR           | 5 anos                                       | 3 anos     | 3 anos         |
| Portugal    | OROC          | 5 anos                                       | 1 ano      | 3 anos         |
| Reino Unido | POBA          | (a)  | 1 ano      | (a)            |
| Rep. Checa  | KACR          | 6 anos                                       | Não        | Não            |

N/A - Não aplicável.

(a) Depende do tipo e tamanho (importância) da auditoria a ser realizada.

(b) A resposta obtida foi "pelo menos 3" e foi interpretada como se referindo ao intervalo de 1 a 3 anos.

A atribuição da função do controlador-relator, é maioritariamente assumida por revisores/auditores em exercício, conforme podemos observar no quadro 3.

Para a Áustria, Dinamarca, Finlândia (HTM), França, Letónia, Lituânia e Portugal, esta tarefa é assumida exclusivamente por Revisores/auditores em exercício. Para a Alemanha e para Chipre, esta tarefa será sempre realizada por um revisor/auditor, mas não necessariamente em exercício. Para a Alemanha o controlador-relator deve, no entanto, dispor de experiência prática e de conhecimento na área de CQ. Os restantes oito países apresentam mais do que uma alternativa para a função de controlador-relator.

De um modo geral, para doze dos dezasseis países respondentes (considerando a Finlândia HTM e Finlândia KHT como dois respondentes uma vez que apresentam respostas diferentes), a execução desta tarefa pode incluir um revisor/auditor em exercício. Nenhum país apresentou outro contexto para além dos que foram definidos, assim como nenhum atribui esta tarefa a voluntários externos. A segunda opção mais escolhida concede esta responsabilidade a cargo de Funcionários do Organismo. A menos frequente, excluindo

Quadro 3 – Profissionais que podem assumir a função de controlador-relator

| Q.2.4.      | Organismo     | Revisores/<br>Auditores<br>em exercício | Revisores/Auditores<br>não necessária/<br>em exercício | Elementos<br>C.C.Q. | Voluntários<br>Externos | Funcionários<br>do<br>Organismo | Contratos<br>do<br>Organismo | Outros |
|-------------|---------------|---|--|---------------------|-------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------|
| Alemanha    | WPK           |   | X  |                     |                         |                                 |                              | (a)    |
| Austria     | IWP           | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Chipre      | ICPAC         |   | X  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Dinamarca   | FRR           | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Eslováquia  | SKAU          | X                                       |  | X                   |                         | X                               | X                            |        |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   |   |  |                     |                         | X                               |                              |        |
| Espanha     | IACJCE        |   | X  |                     |                         | X                               |                              |        |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Finlândia   | HTM           | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Finlândia   | KHT           | X                                       | X  |                     |                         |                                 |                              |        |
| França      | CNCC          | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              | (b)    |
| Hungria     | MKVK          | X                                       |  | X                   |                         |                                 |                              | (c)    |
| Letónia     | LZRA          | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Lituânia    | LAR           | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Portugal    | OROC          | X                                       |  |                     |                         |                                 |                              |        |
| Reino Unido | POBA          |   |  | X                   |                         | X                               | X                            |        |
| Rep. Checa  | KACR          | X                                       |  | X                   |                         | X                               |                              |        |

(a) A Alemanha refere a necessidade de especiais conhecimentos de CQ para assumir esta tarefa.

(b) A França refere recorrer a revisores/auditores em exercício com a supervisão de funcionário do Organismo.

(c) A Hungria refere apenas recorrer a auditores individuais.

do as que acima referimos como não tendo nenhuma resposta, é a opção de contratação de profissionais por parte do Organismo.

Relativamente ao número de quantos elementos (profissionais) habitualmente realizam esta tarefa obtivemos dezasseis respostas. Conforme já atrás referimos, também para esta pergunta obtivemos a indicação de intervalos na resposta. Para a maioria dos EM, será necessário apenas um controlador-relator para realizar o CQ ao revisor/auditor. Neste grupo encontram-se EM que indicam não só “um profissional”, como a Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Hungria e Portugal mas também “um ou mais profissionais” como a Alemanha e a Lituânia. Estes dois últimos EM estão incluídos neste grupo porque ambos referiram que poderia ser executado por um, mas também por mais do que um profissional, dependendo do dossier do cliente que fosse sujeito ao CQ, acrescentou a Alemanha. Ao passo que a Alemanha deixa o número de profissionais em “aberto”, a Lituânia define que a equipa pode ir até dois elementos. A República Checa respondeu por dois profissionais sendo cinco no total; os EM disseram poder recorrer a um número variável de profissionais para desenvolver esta tarefa. À Alemanha e Lituânia que já descrevemos, acrescentam-se a Eslováquia, Letónia e Reino Unido com a possibilidade de dois a três controladores-relatores.

Tendo em consideração todas as variantes apresentadas, podemos constatar que é não é comum recorrer a um grande número de profissionais para desempenhar esta tarefa. A figura 2 ilustra-nos estes dados.

Passando aos métodos de selecção do profissional que vai ser controlado, questionamos como é seleccionado o revisor/auditor que irá ser alvo do CQ. Apresentamos originalmente quatro opções: se a selecção é feita por profissional (através da base de dados dos revisores/auditores), por empresa (firmas de auditoria), de ambos ou de outra forma.

As respostas obtidas estão expostas na figura 3.

Conforme podemos constatar, o método mais frequente para a determinação de quem vai ser sujeito ao CQ é o método misto (ambos) escolhido por Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa (8 EM), representando 53% dos EM respondentes. A selecção «por profissional» foi o segundo método mais escolhido pela Finlândia, França, Hungria e Reino Unido. O terceiro foi a selecção pelo método “por

Figura 2 – Número de controladores-relatores que realizam o Controlo de Qualidade ao dossier de uma empresa

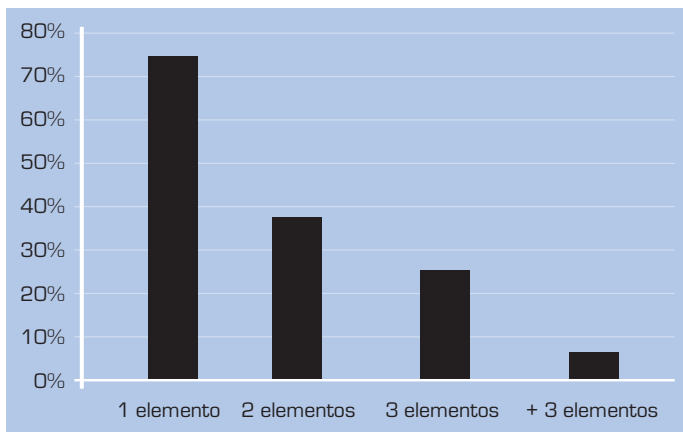
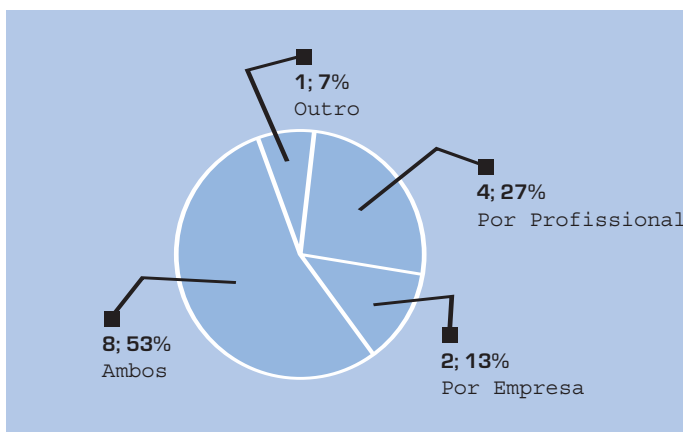


Figura 3 – Método de selecção do processo a ser controlado



empresa”, escolhida pela Áustria e Dinamarca. A Alemanha refere um novo método de selecção para além dos indicados que constitui uma novidade para o conjunto de respondentes. Refere assim que é o controlador-relator que, com base no risco, ao chegar junto de quem vai controlar selecciona o dossier de auditoria a ser revisto. Espanha não respondeu de forma perceptível a esta questão.

Levantamos ainda a possibilidade de poder existir diversos escritórios da mesma firma de auditoria (ou seja, filiais). Se a selecção é feita por profissional, esta questão obviamente não se levantaria. No entanto, se é feita por “firma/empresa”, esta opção está incluída (na opção de “ambos”) e é possível possuir diversos sócios e/ou escritórios em diferentes

áreas geográficas. Foi a pensar nessa possibilidade que surgiu esta questão. Das respostas obtidas destacamos quatro situações.

Numa primeira situação incluímos a Finlândia, França, Hungria e Reino Unido que, devido à resposta à alínea anterior (por profissional), estão automaticamente excluídos. Numa segunda situação, a Estónia que foi o único EM que não respondeu.

A situação seguinte é a daqueles países que, na situação de se verificar a existência de vários escritórios, optam por sortear apenas um escritório. Nesta categoria incluímos a Dinamarca, Eslováquia, Letónia e República Checa. De realçar que neste grupo composto por quatro EM, surgem quatro respostas distintas. A Dinamarca refere basicamente rever duas empresas por cada sócio nesse escritório sorteado, a

# Auditoria

Quadro 4 – Informação tida em consideração aquando a selecção de quem vai ser sujeito ao Controlo de Qualidade

| Q.2.2.7.    | Organismo   | Clientes cotados na Bolsa | Clientes com legislação específica | Alterações materiais | Deficiências registadas no CQ anterior | Dimensão da Sociedade | 1º ano actividade | Outra |
|-------------|-------------|---------------------------|------------------------------------|----------------------|--|-----------------------|-------------------|-------|
| Alemanha    | WPK         |                           |                                    |                      |  |                       |                   | X (a) |
| Austria     | IWP         |                           |                                    |                      |  |                       |                   | X (b) |
| Chipre      | ICPAC       | X (c)                     | X (c)                              |                      | X                                      | X                     |                   |       |
| Eslováquia  | SKAU        | X                         | X                                  |                      | X                                      |                       | X                 |       |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA | X                         | X                                  | X                    | X                                      |                       |                   |       |
| Espanha     | IACJCE      | X (d)                     | X                                  |                      | X                                      |                       |                   |       |
| França      | CNCC        | X (e)                     | X                                  | X (f)                |  |                       |                   |       |
| Hungria     | MKVK        | X                         | X                                  |                      | X                                      |                       |                   |       |
| Letónia     | LZRA        | X                         | X                                  | X                    | X                                      |                       | X                 |       |
| Lituânia    | LAR         |                           |                                    |                      | X                                      |                       |                   |       |
| Reino Unido | POBA        |                           |                                    |                      |  |                       |                   | X (g) |
| Rep Checa   | KACR        | X                         | X                                  | X                    | X                                      | X                     |                   |       |

(a) Todos os auditores são sujeitos ao CQ cada 3 anos logo é esse o método de selecção

(b) O auditor controlado é que determina quem o vai controlar, assim como a data do seu CQ

(c) Avaliação do nível de risco

(d) Refere ser tanto aleatório como por informação disponível. Ênfase especial em trabalhos de interesse público.

(e) Refere rotação e controlo sistemático (por 2 anos) para todas as novas empresas introduzidas na Bolsa.

(f) Rotação

(g) Baseado em parte pela avaliação do risco por parte do cliente

Eslováquia relata um contra-senso ao referir que analisaria uma empresa por escritório e uma empresa por cada sócio, a Letónia analisaria uma empresa por cada sócio desse escritório e a República Checa analisaria uma empresa apenas.

Finalmente, uma quarta situação onde alistamos aqueles países que analisariam todos os escritórios caso tivesse sido sorteada uma sociedade com diversos escritórios: a Áustria, Chipre, Eslovénia, Lituânia e Portugal. De realçar que destes cinco países, todos analisariam uma empresa por cada sócio desse escritório.

Tanto a Alemanha como o Reino Unido (que, resultante da resposta à questão anterior, não deveria ter agora resposta), nesta questão, apresentam-nos uma observação distinta. Nesses países seleccionam-se primeiro a empresa (cliente de auditoria) a ser revista e depois visita-se a firma (de auditoria) que realiza a respectiva auditoria legal. Dá-nos assim a entender que o revisor/auditor que será controlado, apenas o é “por tabela”, ou seja, por ter um determinado cliente específico e não ao contrário, como se verifica nos restantes países.

Uma última observação sobre estes resultados fixa-se com a Espanha que assim como a Eslováquia, apresenta uma informação contraditória. Para este EM, é certo a análise de uma empresa por escri-

tório, mas menciona realizar o controlo sorteando um escritório e analisando todos os escritórios. A mensagem que pretendia transmitir não é clara para nós.

Ao passo que a questão que fizemos anteriormente inquirir sobre a “base” do processo de selecção, ou seja, a “base de dados” sobre a qual incidirá o processo de selecção, pesquisamos ainda sobre o processo de selecção realizado a *posteriori* a essa mesma base, isto é, saber como vão ser seleccionados os controlados. Esta questão apresenta duas respostas principais, nomeadamente: a total aleatoriedade na selecção e o condicionalismo à informação que disponham em base de dados.

Para um grupo de quatro dos dezasseis EM (Dinamarca, Estónia, Finlândia e Portugal), este processo é totalmente aleatório, não tendo em consideração nenhum outro condicionalismo.

Podemos identificar também um grupo de dois países (Eslováquia e Lituânia) que, apesar de considerarem o seu método de selecção como totalmente aleatório, assumem terem igualmente em consideração a existência de deficiências registadas no CQ anterior. O primeiro país deste grupo pondera ainda o método de selecção aleatório no contexto dos clientes cotados na Bolsa e clientes com legislação específica como bancos ou companhias de seguros.

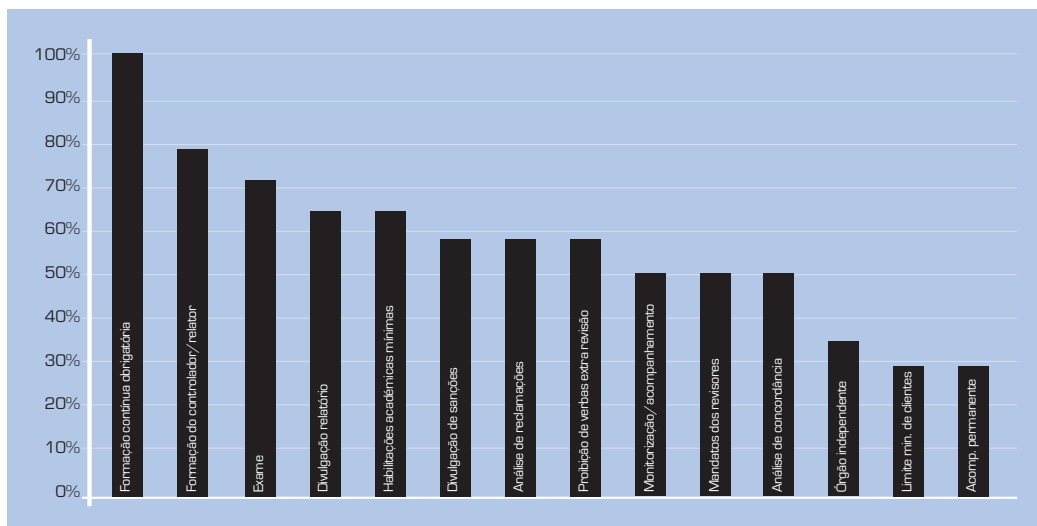
A informação tida em consideração

para os todos os outros EM pode-se ver no quadro 4.

Dos doze EM acima apresentados, surgem várias combinações distintas. Daí, destacamos apenas os três EM que anunciam métodos novos. A Alemanha relata-nos que todos os auditores são sujeitos ao CQ cada três anos, logo não existe um método de selecção aleatório ou condicionado, mas sim por intervalos de tempo regulares. A Áustria refere que cabe ao auditor que será controlado a selecção de quem o vai controlar, assim como a data em que esse controlo se irá realizar. O Reino Unido explica que a selecção é realizada em parte com base na avaliação do risco por parte do cliente.

Questionamos ainda sobre a existência de alguma obrigatoriedade na preparação de um dossier/processo de CQ aquando do respectivo controlo. Obtivemos dezoito respostas no sentido que abaixo indicamos, das quais podemos apurar que uma minoria de cinco respondentes não prepara um processo quando procede ao CQ. Este grupo representa nomeadamente a Estónia, Finlândia (KHT), Hungria, Itália e Reino Unido. De realçar a resposta a esta pergunta, obviamente negativa, da Itália, uma vez que não dispõe de CQ. É interessante reparar que a Finlândia se encontra dividida neste aspecto, ingressando o HTM no grupo dos 72% que representam

Figura 4 – Mecanismos auxiliares do Controlo de Qualidade



Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade por ordem de frequência.

Quadro 5 - Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade.

| Q.2.2.7.    | Organismo    | Análise da concordância | Mandatos por revisor | Acompanhamento permanente | Limite máximo de clientes | Proibição de verbos extra revisão | Habilitações académicas mínimas | Formação contínua obrigatória | Exame | Análise de reclamações | Formação do controlador-relator | Monitorização acompanhamento | Órgão independente | divulgação do relatório | divulgação de sanções |
|-------------|--------------|-------------------------|----------------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------|-------|------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------|-------------------------|-----------------------|
| Austria     | IWP          |                         | X                    |                           |                           |                                   | X                               | X                             | X     |                        | X                               |                              |                    |                         |                       |
| Dinamarca   | FRR          |                         |                      |                           |                           |                                   |                                 | X                             |       |                        | X                               | X                            |                    |                         |                       |
| Eslováquia  | SKAU         | X                       | X                    | X                         | X                         | X                                 | X                               | X                             | X     |                        | X                               | X                            |                    | X                       | X                     |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA  |                         |                      | X                         |                           | X                                 |                                 | X                             |       | X                      |                                 | X                            |                    | X                       | X                     |
| Espanha     | IACJCE       | X                       | X                    |                           | X                         |                                   | X                               | X                             | X     | X                      | X                               |                              |                    |                         | X                     |
| Estónia     | KIGIKONTROLL |                         |                      |                           |                           |                                   | X                               | X                             |       | X                      |                                 | X                            |                    |                         |                       |
| Finlândia   | WTC          |                         | X                    | X                         | X                         | X                                 |                                 | X                             | X     |                        | X                               |                              |                    | X                       | X                     |
| França      | CNCC         | X                       | X                    |                           |                           | X                                 |                                 | X                             | X     | X                      | X                               |                              | X                  | X                       | X                     |
| Hungria     | MKVK         |                         | X                    |                           |                           |                                   | X                               | X                             | X     |                        | X                               | X                            |                    | X                       |                       |
| Letónia     | LZRA         | X                       |                      |                           |                           | X                                 | X                               | X                             |       | X                      | X                               | X                            | X                  | X                       | X                     |
| Lituânia    | LAR          | X                       | X                    |                           | X                         | X                                 | X                               | X                             | X     | X                      | X                               |                              | X                  | X                       | X                     |
| Portugal    | OROC         | X                       |                      |                           |                           | X                                 | X                               | X                             | X     | X                      | X                               | X                            |                    | X                       |                       |
| Reino Unido | POBA         |                         |                      |                           |                           |                                   |                                 | X                             | X     |                        |                                 |                              | X                  |                         |                       |
| Rep Checa   | KACR         | X                       |                      | X                         |                           | X                                 | X                               | X                             | X     | X                      | X                               |                              | X                  | X                       | X                     |

os respondentes apologistas da existência de um processo (Alemanha, Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), França, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa).

A última pergunta que realizamos neste grupo, pretende apurar directamente quais os mecanismos auxiliares de CQ, para além dos definidos como mínimos pela

CE. Conforme já referido anteriormente, cada país poderá aplicar outros procedimentos para além dos definidos pela CE de modo a melhor se adaptar à prática e costumes nacionais.

Relativamente às respostas recebidas, ocorreram algumas situações particulares. A Alemanha, por exemplo, declara recorrer aos métodos preconizados pela CE,

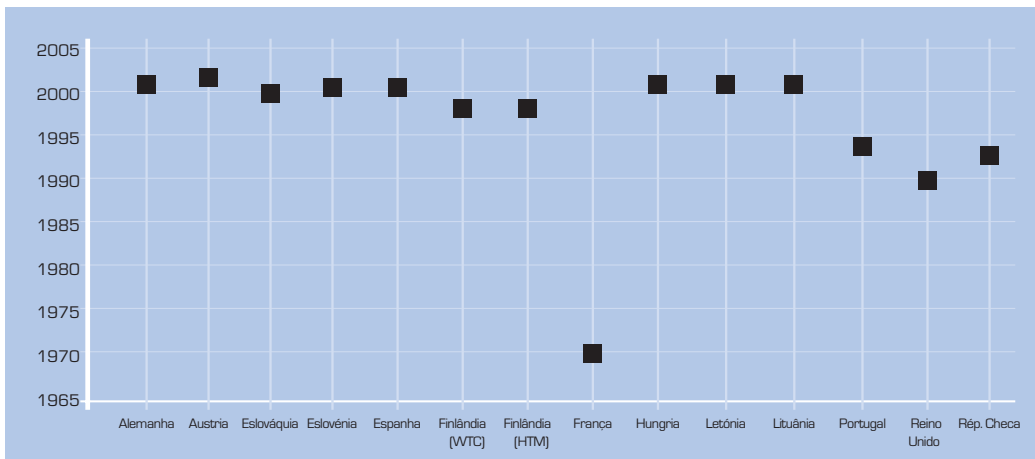
nomeadamente a supervisão e a revisão ao par, declinando assim a responder a esta questão. Chipre refere que a função de CQ foi adjudicada ao ACCA do Reino Unido, pelo que não se encontra em condições de responder. Por parte da Finlândia (KHT), não obtivemos resposta a esta questão.

Apesar das diferentes variantes em cada resposta, estamos em condições de apurar



# Auditoria

Figura 5 – Antiguidade da Comissão de Controlo de Qualidade



algumas constatações com a ajuda da figura 4 e o quadro 5.

Na figura 4 acima, podemos verificar quais os mecanismos mais usados dos catorze EM respondentes.

No quadro 5 podemos verificar por país, as mesmas respostas.

### A Comissão de Controlo de Qualidade

Este grupo reúne o resultado de quatro questões sobre a Comissão de CQ. Onde se pretende apurar primeiramente sobre a existência (ou não) de uma Comissão de Qualidade, caracterizando-a.

Consequente da primeira questão, das dezassete respostas obtidas, concluímos que para o Chipre, Dinamarca e Estónia não existe uma Comissão de CQ na organização, apesar de, para o Chipre e a Estónia os estatutos permitirem a sua criação ao contrário do que acontece na Dinamarca. Em contrapartida, as restantes catorze respostas são afirmativas relativamente à existência dessa Comissão e agrupam-se da seguinte forma:

- A alínea que questiona sobre a Comissão de CQ ter ou não outras responsabilidades para além do CQ propriamente dito apresenta quatro respostas favoráveis nomeadamente da Eslovénia, Espanha, Letónia e República Checa (29%) e dez respostas negativas da Alemanha, Áustria, Eslováquia, Finlândia – ambos os institutos – França, Hungria, Lituânia, Portugal e Reino Unido (71%);

- A questão que inquire sobre se a Comissão dispõe de regulamentos internos desenvolvidos para o CQ, o mesmo conjunto de catorze respostas permite-nos destacar onze

respostas afirmativas da Áustria, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa. Separamos igualmente as três respostas negativas da Alemanha, Finlândia (KHT) e Hungria;

- Igualmente das catorze respostas obtidas, podemos depreender outras combinações. A combinação com um maior número de países, metade dos respondentes (Áustria, Eslováquia, Finlândia (HTM), França, Lituânia, Portugal e Reino Unido) caracteriza-se pela Comissão dispor de regulamentos internos desenvolvidos para o CQ e não ter quaisquer outras responsabilidades para além dele. Outra combinação possível é constituída pela Eslovénia, Espanha, Letónia e República Checa, em que a Comissão dispõe igualmente de regu-

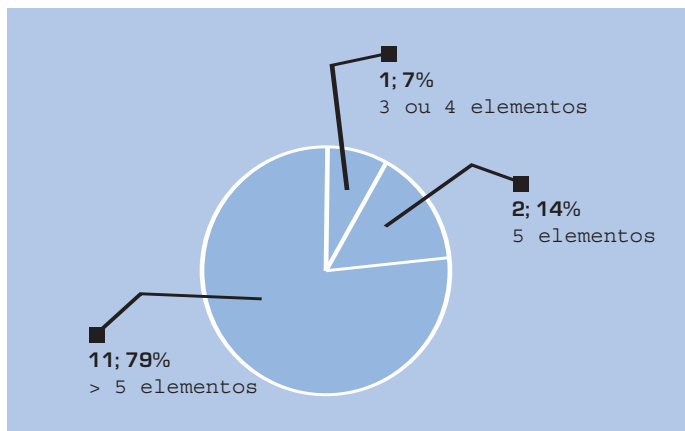
lamentos internos desenvolvidos para o CQ mas, ao contrário do grupo anterior, assume outras responsabilidades para além dele. Para a Alemanha, Finlândia (KHT) e Hungria, é possível uma terceira combinação, em que a Comissão não têm outras responsabilidades para além do CQ, mas também não dispõe de regulamentos internos desenvolvidos para o efeito.

Na segunda e terceira pergunta apuramos a antiguidade das Comissões de CQ dos respondentes que as têm, assim como o número de elementos que a constituem.

Relativamente à antiguidade, destacamos não só a França mas também o Reino Unido que, desde 1970 e 1990 respectivamente, têm vindo a desenvolver o CQ, conforme podemos observar na figura 5.

Quanto ao número de elementos ligados

Figura 6 – Número de elementos que constituem a Comissão de Controlo de Qualidade



directamente à Comissão de CQ, podemos concluir que a esmagadora maioria dos catorze respondentes refere ter mais de cinco pessoas afectas à Comissão. Podemos igualmente apurar que apenas a Finlândia (HTM) define três a quatro elementos para a Comissão de CQ, cabendo a Portugal e à República Checa a indicação expressa de cinco elementos, como podemos observar na figura 6.

A título de curiosidade, a Alemanha e França particularizam, referindo o número de treze e trinta e cinco pessoas afectas à Comissão respectivamente. A Lituânia, ainda que na sua resposta apenas refira afectar mais de cinco elementos, Thomas (2000) caracteriza, afirmando ser constituída por nove elementos.

Relativamente à última questão deste grupo, que versa sobre a existência ou não de um programa de intervenção desenvolvido para o CQ e definido anualmente, ou com outra base temporal, dos treze países apenas a Alemanha e Áustria indicam não definir nenhum programa. Todos os restantes países nomeadamente a Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa definem um programa anual. Não queremos deixar de realçar que, conforme as respostas anteriores deste grupo, o Chipre, Dinamarca e Estónia ainda não dispõem de uma Comissão de CQ.

#### O controlador-relator

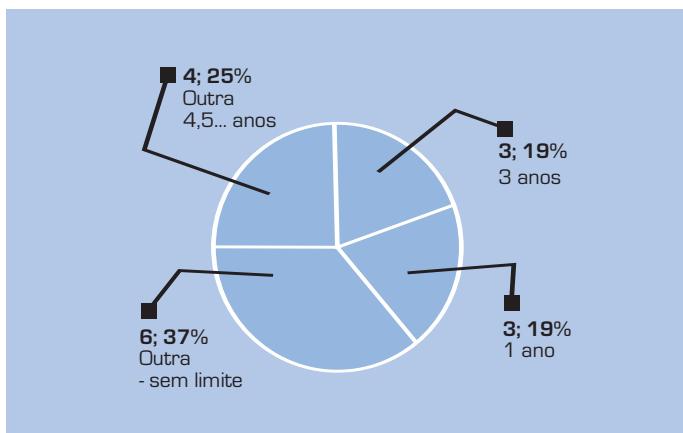
Este grupo de questões incide sobre o controlador-relator, isto é, no profissional que realiza o CQ descrevendo um pouco esta figura essencial no CQ.

Sobre a duração dos seus mandatos, as dezasseis respostas obtidas são bastante claras (ver figura 7).

A criação de uma questão, mesmo com um conhecimento profundo adquirido através de pesquisa bibliográfica, é sempre um processo exigente. A difícil previsão de todas as respostas possíveis é habitualmente resolvida com a inclusão de uma opção residual. Para esta questão, é curioso reparar que o maior número de respostas foi precisamente essa opção.

A percentagem de respostas à opção que originalmente nem estava prevista ascendeu ao 62% dos EM respondentes. Esta percentagem equivale a dez EM. Para a Dinamarca, Estónia, Espanha, Finlândia, Hungria e Reino Unido a duração do mandato do controlador-relator não era um, dois ou três anos, referindo não existir qualquer limite temporal. Os restantes

Figura 7 – Duração dos mandatos dos controladores-relatores



quatro EM responderam quatro opções diferentes. O Chipre respondeu que o mandato dura seis anos, a Eslováquia que o mandato dura cinco anos, a Eslovénia que o mandato dura quatro anos e a República Checa apenas refere “outra”. Para os seis remanescentes EM, dividem-se em mandatos de um ano (Áustria, Letónia e Portugal) e mandatos de três anos (Alemanha, França e Lituânia).

De referir ainda que incluímos a Alemanha neste grupo devido à sua resposta ter sido objectivamente de três anos para a duração do mandato; no entanto, temos conhecimento de que, ao contrário de todos os países respondentes, é o único país cujo CQ não é anual mas trianual, pelo que este mandato de três anos corresponde na realidade a apenas um CQ efectivo.

Seguindo um raciocínio análogo, entendemos classificar a resposta da Estónia e República Checa como acima indicamos. A necessidade de uma interpretação nossa à resposta obtida, deve-se à opção escolhida apresentar um espaço para desenvolvimento da própria resposta. Relativamente à Estónia, lê-se “não especificado”, o que interpretamos como “sem limite”. Quanto à República Checa, apenas respondeu “outra”, não desenvolvendo mais a resposta.

Interrogando sobre os requisitos mínimos necessários para a candidatura a controlador-relator e ainda que o tempo de experiência profissional varie bastante (obtivemos respostas quantificadas desde os três até aos dez anos de experiência profissional), podemos apurar que é um requisito indispensável para desempenhar esta função uma vez que foi selec-

cionado por todos os respondentes. O currículo do candidato é o segundo requisito mais considerado, seguindo-se a dedicação exclusiva à revisão legal das contas, a formação específica em determinada área, conforme podemos constatar no quadro 6 da página seguinte.

De realçar a indicação de dois novos requisitos na Áustria e Reino Unido. Na Áustria, os profissionais que pretenderem ser controladores-relatores deverão possuir uma formação especial para se candidatar, ao passo que no Reino Unido, os candidatos deverão obter aprovação num exame.

Apuramos igualmente sobre a necessidade de ser ministrada alguma formação específica ao controlador-relator, após ter sido aceite como tal. A Alemanha, Áustria, Chipre, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia (HTM), Lituânia, Reino Unido e República Checa responderam negativamente. A Dinamarca, Eslováquia, Finlândia (KHT), França, Hungria, Letónia e Portugal responderam obrigar o controlador-relator a uma formação específica após a sua aceitação. Alguns dos respondentes pormenorizam o tempo de formação. Na Dinamarca esta formação durará um dia, na Finlândia (KHT) o tempo é variável, na Hungria haverá uma formação de três meses, na Letónia de trinta horas e em Portugal de uma tarde. Excluindo os respondentes que não dão formação e com a ressalva do tempo que a Finlândia (KHT) possa empregar na formação dos controladores-relatores, Portugal é o que menos tempo atribui à formação. No extremo oposto, não queremos deixar de assinalar, a Hungria com três meses de formação.

Apuramos igualmente qual o método

# Auditoria

Quadro 1 – Requisitos de admissão para a inscrição no Organismo que tutela a auditoria legal.

| Q.4.2.      | Organismo     | Curriculum Vitae | Experiência Profissional | Dedicação exclusiva à Revisão | Formação | Outros |
|-------------|---------------|------------------|--------------------------|-------------------------------|----------|--------|
| Alemanha    | WPK           |                  | X (3 anos)               | X                             | X        |        |
| Austria     | IWP           |                  | X (5 anos)               |                               | X        | X      |
| Bélgica (a) | IRE           |                  | X (7 anos)               |                               |          |        |
| Chipre      | ICPAC         |                  | X (5 anos)               |                               |          |        |
| Dinamarca   | FRR           | X                | X                        |                               |          |        |
| Eslováquia  | SKAU          |                  | X                        | X                             |          |        |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   |                  | X                        |                               |          |        |
| Espanha     | IACJCE        | X                | X (10 anos)              | X                             |          |        |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL |                  | X                        |                               |          |        |
| Finlândia   | KHT           |                  | X                        |                               |          |        |
| Finlândia   | HTM           |                  | X                        | X                             |          |        |
| França      | CNCC          |                  | X (10 anos) (a)          |                               | X        |        |
| Hungria     | MKVK          | X                | X                        |                               | X        |        |
| Letónia     | LZRA          |                  | X (3 anos)               |                               |          |        |
| Lituânia    | LAR           | X                | X (3 anos)               |                               |          |        |
| Portugal    | OROC          | X                | X (5 anos)               | X                             |          |        |
| Reino Unido | POBA          | X                | X (5 anos)               |                               |          | X      |
| Rep Checa   | KACR          | X                | X                        |                               |          |        |

(a) A inclusão destes elementos deve-se à descrição de FEE (1998b).

mais utilizado para a selecção do controlador-relator. As combinações apresentadas são variadas e obtivemos dezasseis respostas a esta questão. As respostas estão indicadas na figura 6.

Mais de metade dos respondentes têm em consideração o conhecimento do sector de actividade da empresa por parte do controlador-relator. Ainda que o mesmo país apresente outras opções para além desta, esta informação não deixa de ter a sua relevância. O segundo critério, utilizado por mais de 40% dos respondentes,

é a aleatoriedade na correspondência de dossiers controlados e o seu controlador-relator. De um modo geral, das opções apresentadas, o conhecimento do sector foi a maior preocupação na selecção seguida da aleatoriedade, da proximidade geográfica e a selecção por parte do controlado. O método de selecção por sorteio constituiu o critério menos escolhido. Outra informação singular é o surgimento de três países cuja selecção do controlador-relator é feita pelos próprios controlados como se pode verificar pela

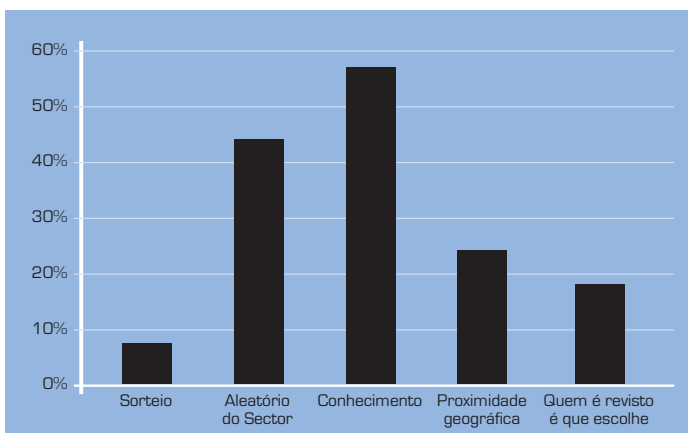
ilustração acima e no quadro 7.

Podemos apurar que dez das respostas apresentam apenas uma opção; a Alemanha, a Áustria e a Dinamarca que indicam que quem vai ser revisto é que selecciona o controlador-relator que o vai rever; a Eslovénia, a França e o Reino Unido realizam a selecção com base no conhecimento do sector; para a Finlândia (KHT), a Letónia e a República Checa, a selecção é totalmente aleatória e, para a Finlândia (HTM), a proximidade geográfica é o critério utilizado. Os seis remanescentes respondentes (Eslováquia, Espanha, Estónia, Hungria, Lituânia e Portugal) indicam combinações de duas ou três opções.

Indagamos analogamente sobre o desenvolvimento de algum guião ou programa de trabalho com vista à uniformização da acção dos controladores relatores, também sobre a disponibilização de algum apoio específico relativamente ao esclarecimento de dúvidas dos controladores relatores quando se encontram a realizar o CQ e sobre a remuneração desta actividade.

Relativamente ao desenvolvimento do guião de CQ, podemos apurar, com base nos dezasseis países respondentes, duas respostas negativas (Chipre e Estónia) e catorze respostas positivas (Alemanha, Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Le-

Figura 8 – Método de selecção para a escolha do controlador-relator



Quadro 1 – Requisitos de admissão para a inscrição no Organismo que tutela a auditoria legal.

| Q.4.2.      | Organismo     | Sorteio | Aleatoriedade | Conhecimento do sector | Proximidade geográfica | Outro |
|-------------|---------------|---------|---------------|------------------------|------------------------|-------|
| Alemanha    | WPK           |         |               |                        |                        | X (a) |
| Austria     | IWP           |         |               |                        |                        | X (a) |
| Dinamarca   | FRR           |         |               |                        |                        | X (a) |
| Eslováquia  | SKAU          |         | X             | X                      | X                      |       |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   |         |               | X                      |                        |       |
| Espanha     | IACJCE        |         | X             | X                      | X                      |       |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL |         | X             | X                      |                        |       |
| Finlândia   | KHT           |         | X             |                        |                        |       |
| Finlândia   | HTM           |         |               |                        | X                      |       |
| França      | CNCC          |         |               | X                      |                        |       |
| Hungria     | MKVK          |         | X             | X                      |                        |       |
| Letónia     | LZRA          |         | X             |                        |                        |       |
| Lituânia    | LAR           | X       |               | X                      |                        |       |
| Portugal    | OROC          |         |               | X                      | X                      |       |
| Reino Unido | POBA          |         |               | X                      |                        |       |
| Rep Checa   | KACR          |         | X             |                        |                        |       |

(a) Quem vai ser revisto é que escolhe o controlador-relator da lista de controladores.

tónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa).

Quanto à criação de algum apoio específico com o objectivo de elucidar alguma dúvida que o controlador-relator possa ter quando estiver a realizar o CQ, 35% dos respondentes referem não ter desenvolvido quaisquer procedimentos para esta situação e, conseqüentemente, 65% desenvolveram. As respostas negativas são da Áustria, Chipre, Estónia, Finlândia (HTM), Hungria e Lituânia. A resposta negativa da Estónia fixa-se com a não existência de uma Comissão de CQ. Dos respondentes que afirmaram desenvolver procedimentos, as ajudas são de diversos tipos. A Alemanha, Dinamarca, Espanha, França e Portugal apresentam como solução o contacto com o próprio Organismo ou com um grupo de profissionais da Comissão de CQ. Na Finlândia (KHT) e Reino Unido é constituído um painel de especialistas, do tipo de um conselho, com o intuito de suprir as dúvidas que ocorram. Na Letónia é preparada uma linha de telefone de apoio. A Eslováquia, Eslovénia e República Checa não detalham o apoio prestado.

Na última questão deste grupo pretendemos apurar sobre a existência ou não de remuneração ao controlador-relator pela sua actividade. Apenas na Estónia e na República Checa, este profissional não é remunerado pelo exercício desta actividade. Este trabalho é remunerado na Alemanha, Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia,

França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal e Reino Unido. Não questionámos sobre quem incidiria este encargo; no entanto, obtivemos por parte da Alemanha a indicação de que, para eles, este serviço é remunerado pelo próprio controlado.

#### Relatório Final

O quinto grupo de questões recai sobre o relatório final do CQ. Assim como o trabalho do auditor, todo o processo de CQ deve ser documentado. Após a realização e análise do CQ, habitualmente resulta um documento final com as conclusões obtidas desse mesmo CQ. Será esse documento que permitirá, de um modo em geral, apurar como se encontra a qualidade do trabalho dos profissionais. Em alguns países, este documento permite apurar essa qualidade, concretamente, por profissional.

Começamos por questionar se o dossier que resulta do CQ individual é discutido com o controlado antes de ser enviado para a entidade que emitirá este relatório. Ou seja, se antes do envio há lugar ao esclarecimento de dúvidas entre as partes envolvidas e, portanto, se as conclusões apuradas são do conhecimento de ambos. Dos 15 EM que responderam a esta questão (Alemanha, Áustria, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido, República Checa), todos responderam afirmativamente. A Bélgica, conforme FEE (1998b) também prevê uma conversa prévia entre as partes

envolvidas antes do envio ao Organismo.

Desenvolvemos um conjunto de questões que abordam o envio do relatório aos controladores relatores envolvidos, o envio a outras entidades, a existência ou não de uma avaliação quantitativa ou qualitativa, a indicação, ainda que genérica, do tipo de deficiências encontradas e a identificação dos controlados cujo trabalho realizado tenha revelado deficiências.

Começamos por apurar que a Estónia não emite este tipo de documento. Dos treze países que responderam a estas questões, constatámos que apenas o Chipre e a Eslovénia não procedem ao envio do relatório final ao controlador-relator. Em contrapartida, este envio é realizado pela Áustria, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa. Não recebemos resposta da Alemanha e Eslováquia a esta questão, e a Dinamarca procede à publicação ficando assim disponível tanto para o controlador-relator como para todos os terceiros interessados.

As respostas do envio do relatório a outras entidades são atitudes mais frequentes do que o não envio. A Alemanha, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), França, Hungria, Letónia, Portugal e Reino Unido afirmam enviar para outras entidades. Essas entidades dividem-se entre as Bolsas de Valores dos respectivos países (como é o caso da França e Portugal) e os Organismos que tutelam esta actividade e a quem os institutos devem “obediência” (Eslovénia, Espanha, Reino Unido).

# Auditoria

Sobre a avaliação do relatório, cabe-nos esclarecer que esta avaliação não se refere obviamente ao relatório per si, que não é avaliável, mas aos processos que lhe servem de base. O método de avaliação utilizado pode ser observado pelo quadro 8.

Começámos por saber que a República Checa não avalia o relatório, a Eslováquia avalia mas não indica como, e a Letónia e Lituânia apresentam mais do que um método de avaliação (se considerarmos as duas opções da Lituânia, não complementares). Para os EM acima referidos, a avaliação qualitativa é o método de avaliação mais frequente. A Eslováquia referiu que avalia os processos que servem de base ao relatório mas não pormenorizou como o faz.

Investigando se o relatório menciona, ainda que genericamente, o tipo de deficiências encontradas, o Chipre não faz qualquer referência ao tipo de deficiências encontradas, ao passo que os catorze EM respondentes restantes (Alemanha, Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa) indicam haver referência às deficiências encontradas. A Dinamarca responde prevenindo a resposta e demonstra-o esclarecendo que a existência de uma avaliação nos processos se trata de uma alteração recente e ainda se encontra a aguardar a sua implementação efectiva.

Relativamente ao apuramento, no relatório, dos controlados cujo trabalho tenha revelado deficiências, cinco países (Alemanha, Espanha, França, Letónia e Portugal) responderam positivamente. A Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Finlândia, Hungria, Lituânia, Reino Unido e República Checa responderam negativamente. A Finlândia acrescenta estar a referir-se ao relatório sumário nesta resposta, o que nos permite depreender a existência de mais do que um relatório, presumivelmente um relatório mais longo, onde estes profissionais sejam identificados.

## Sanções

O sexto grupo de questões pretende qualificar as consequências de quem foi alvo de um CQ e demonstrou ter resultados não totalmente satisfatórios.

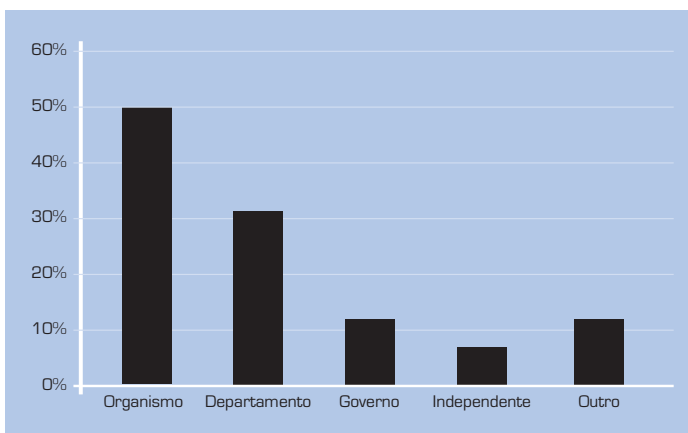
A primeira questão deste grupo parte do pressuposto de ter sido seleccionado um trabalho que revelou uma qualidade não totalmente satisfatória de auditoria. Nessa base, e sendo necessária a imposição de uma sanção, questionámos a quem incumbiria a sua imposição. A imposição das sanções mais frequente compete ao próprio Organismo, como podemos ver na figura 9.

Quadro 8 – Método de avaliação utilizado para os processos que servem de base ao relatório.

| Q.5.3.      | Organismo  | Quantitativamente | Qualitativamente | Não existe Rating definido |
|-------------|------------|-------------------|------------------|----------------------------|
| Alemanha    | WPK        |                   | X                |                            |
| Áustria     | IWP        |                   |                  | X                          |
| Chipre      | ICPAC      |                   |                  | X                          |
| Dinamarca   | FRR        |                   | X                |                            |
| Eslováquia  | SKAU (a)   |                   |                  |                            |
| Eslovénia   | SI-REVIZJA |                   |                  | X                          |
| Espanha     | IACJCE     |                   | X                |                            |
| Finlândia   | KHT e HTM  |                   | X                |                            |
| França      | CNCC       |                   | X                |                            |
| Hungria     | MKVK       |                   |                  | X                          |
| Letónia     | LZRA       | X                 | X                |                            |
| Lituânia    | LAR        |                   | X                | X                          |
| Portugal    | OROC       |                   |                  | X                          |
| Reino Unido | POBA       |                   | X                |                            |

(a) Indicou que procede à avaliação mas não refere como.

Figura 9 – Incumbência de imposição de sanções



As respostas obtidas estão detalhadas no quadro 9.

A análise do quadro permite-nos obter diversas observações. Podemos destacar que a Espanha e a França apresentam duas entidades com responsabilidades na imposição das sanções. No caso da Espanha, as duas entidades referidas são o ICAC (na qualidade de Organismo governamental) e o Comité Directivo da própria corporação profissional. Para a França, não obtivemos qualquer esclarecimento adicional para além do que apresentámos.

Tivemos ainda o objectivo de apresentar quais as sanções previstas. Não pretendemos determinar, qual o tipo de san-

ção mais utilizado. Entendemos que o conhecimento das consequências de um trabalho não totalmente satisfatório contribui para a ausência deste tipo de trabalho. As respostas encontram-se no quadro 10.

A Alemanha e a Estónia prevêem todas as sanções indicadas. A “outra” sanção prevista pela Alemanha, igual à indicada pelo Chipre, é a remoção da licença que permite ao profissional exercer a sua actividade. Esta sanção, em termos práticos, é equivalente à sanção apresentada como expulsão do Organismo. O mesmo se aplica à “outra” sanção apresentada pela Lituânia, que consiste na eliminação da firma de auditoria/auditor do registo em

# Auditoria

Quadro 9 – Incumbência da imposição de sanções.

| Q.6.1.      | Organismo     | Próprio Organismo | A comissão de CQ | Governo | Organismo Independente | Outro Organismo |
|-------------|---------------|-------------------|------------------|---------|------------------------|-----------------|
| Alemanha    | WPK           |                   | X                |         |                        |                 |
| Austria     | IWP           | X                 |                  |         |                        |                 |
| Chipre      | ICPAC         | X                 |                  |         |                        |                 |
| Dinamarca   | FRR           |                   |                  | X       |                        |                 |
| Eslováquia  | SKAU          |                   | X                |         |                        |                 |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   |                   | X                |         |                        |                 |
| Espanha     | IACJCE        |                   |                  | X       |                        | X               |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL | X                 |                  |         |                        |                 |
| Finlândia   | KHT e HTM     | X                 |                  |         |                        |                 |
| França      | CNCC          | X                 |                  |         | X                      |                 |
| Hungria     | MKVK          | X                 |                  |         |                        |                 |
| Letónia     | LZRA          | X                 |                  |         |                        |                 |
| Lituânia    | LAR           |                   | X                |         |                        |                 |
| Portugal    | OROC          | X                 |                  |         |                        |                 |
| Reino Unido | POBA          |                   | X                |         |                        |                 |
| Rep Checa   | KACR          |                   |                  |         |                        | X               |

Quadro 10 - Sanções previstas.

| Q.6.2.      | Organismo     | Sujeição a Formação | Sujeição a Formação c/nº min. horas | Sanção pecuniária | Redução de pontuação | Acção disciplinar contra o auditor | Suspensão do auditor do Organismo Profissional | Aviso publico da sanção do auditor | Expulsão do auditor do Organismo Profissional | Outra |
|-------------|---------------|---------------------|-------------------------------------|-------------------|----------------------|------------------------------------|--|------------------------------------|---|-------|
| Alemanha    | WPK           | X                   | X                                   | X                 | X                    | X                                  | X  | X                                  | X   | X     |
| Austria     | IWP           |                     |                                     |                   |                      |                                    |  |                                    |   | X     |
| Chipre      | ICPAC         | X                   |                                     |                   |                      | X                                  |  |                                    |   | X     |
| Dinamarca   | FRR           |                     |                                     |                   |                      | X                                  | X  | X                                  | X   |       |
| Eslováquia  | SKAU          | X                   | X                                   | X                 | X                    | X                                  | X  |                                    | X   |       |
| Eslovénia   | SI-REVIZIJA   |                     |                                     |                   |                      |                                    |  | X                                  | X   |       |
| Espanha     | IACJCE        |                     |                                     | X                 |                      |                                    | X  | X                                  | X   |       |
| Estónia     | KIIGIKONTROLL | X                   | X                                   | X                 | X                    | X                                  | X  | X                                  | X   |       |
| Finlândia   | WTC           |                     |                                     |                   |                      |                                    | X  |                                    |   |       |
| Finlândia   | HTM           | X                   |                                     |                   | X                    |                                    |  |                                    |   | X     |
| França      | CNCC          | X                   |                                     |                   |                      | X                                  |  |                                    |   | X     |
| Hungria     | MKVK          | X                   | X                                   |                   |                      | X                                  |  |                                    | X   |       |
| Letónia     | LZRA          |                     |                                     |                   |                      | X                                  |  |                                    |   |       |
| Lituânia    | LAR           |                     |                                     |                   | X                    | X                                  |  | X                                  | X   | X     |
| Portugal    | OROC          | X                   |                                     | X                 |                      | X                                  | X  |                                    | X   |       |
| Reino Unido | POBA          | X                   | X                                   | X                 |                      | X                                  | X  | X                                  | X   |       |
| Rep Checa   | KACR          | X                   |                                     | X                 |                      | X                                  | X  | X                                  | X   |       |

que está inscrito para exercer. A Áustria e a França indicam a redução do ciclo de cobertura para estes profissionais. As respostas dos restantes países são auto-explicativas.

### Dados Finais

Neste grupo, pretendemos proporcionar um conjunto de elementos residuais

sobre cada um dos respondentes. Alguns destes elementos são meras curiosidades ou identificadores. Referimo-nos à denominação técnica do profissional que executa as auditorias legais e cujos nomes apresentamos num quadro resumo abaixo. Outro dado que podemos igualmente fornecer, é a data de fundação dos Organismos respondentes, conforme a ilustração que

segue posteriormente ao quadro 11.

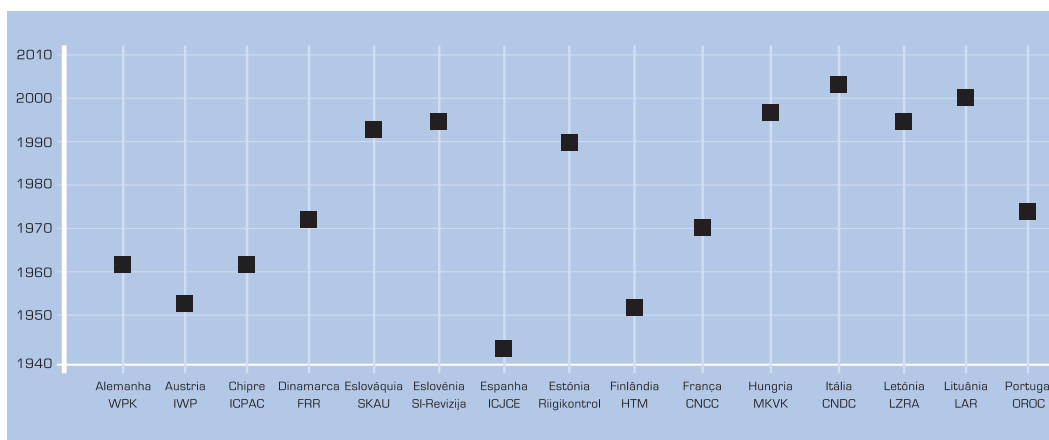
Não obtivemos resposta a esta pergunta por parte da República Checa e não incluímos a data do nosso respondente do Reino Unido por ter respondido que o seu maior instituto, o ICAEW, ter sido fundado há mais de 100 anos. Torna-se assim claro tratar-se do mais antigo dos Organismos respondentes.

# Auditoria

Quadro 11 – Profissionais com habilitações para realizar auditorias legais

|                 |  |
|-----------------|--|
| Alemanha        | Wirtschaftsprüfer / Vereidigter Buchprüfer / Wirtschaftsprüfungsgesellschaften / Buchprüfungsgesellschaften          |
| Áustria         | Buchprüfer / Wirtschaftsprüfer / Wirtschaftsprüfungsgesellschaft   |
| Bélgica         | Réviseur d'entreprise / Bedrijfsrevisor / Commissaires   |
| Chipre          | Enkekrimenos Logistics / Qualified Accountant / Certified Accountant / Chartered Accountant                          |
| Dinamarca       | Statsautoriseret Revisorer / Registreret Revisorer   |
| Eslováquia      | Auditorov  |
| Eslovénia       | Pooblasneni Revizor  |
| Espanha         | Auditor de Cuentas   |
| Estónia         | Auditor  |
| Finlândia       | Kauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja [HTM Auditor] / Keskukskauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja [KHT Auditor] |
| França          | Commissaire aux Comptes  |
| Grécia          | Elenktis   |
| Holanda         | Accountants-Administratieconsulent / Registeraccountant  |
| Hungria         | Magyar Könyvvizsgáló / Könyvvizsgáló   |
| Irlanda         | Certified Public Accountant / Chartered Accountant / Chartered Certified Accountant / Registered Auditor             |
| Itália          | Regionieri e periti commerciali / Dottori Commercialisti / Revisore Contabili  |
| Letónia         | zverinatu  |
| Lituânia        | Auditoriu  |
| Luxemburgo      | Réviseur d'entreprises / Commissaire aux Comptes   |
| Malta           | Accountant   |
| Polónia         | Biegly Rewident  |
| Portugal        | Revisor Oficial de Contas  |
| Reino Unido     | Chartered Accountant / Certified Accountants / Registered Auditor  |
| República Checa | Auditoru   |
| Suécia          | Auktoriserad Revisor / Godkänd Revisor   |

Figura 10 – Dados de fundação dos Organismos respondentes



Não obtivemos resposta a esta pergunta por parte da República Checa e não incluímos a data do nosso respondente do Reino Unido por ter respondido que o seu maior instituto, o ICAEW, ter sido fundado há mais de 100 anos. Torna-se assim claro tratar-se do mais antigo dos Organismos respondentes.

### Bibliografia

COMISSÃO EUROPEIA (2000), Recomendação da Comissão, de 15 de Novembro de 2000, relativa ao Controlo de Qualidade da revisão oficial de contas na União Euro-

peia: Requisitos mínimos, Manual do ROC, CD Versão - 15, Lisboa.  
 FEE (1998b), *Continuous Quality Assurance - Statutory Audit in Europe*, FEE, Bruxelas.  
 GUTIÉRREZ, C. (2001), *El control de calidad en auditoria: Nueva recomendación de la UE, Partida Doble*, Março, pp.58-85.  
 HACKWORTH, M. (1999), *Audit requirements and practices, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Czech Republic, PriceWaterhouseCoopers*.  
 RIQUELME, M. e MENÉNDEZ, J. (2002), *Los Sistemas de control de calidad del a auditoria en la UE, Partida Doble,*

Fevereiro, pp. 30-38.  
 SALVADOR, I. (2001), *El Control de Calidad en las Fiscalizaciones, comunicación apresentada no VII Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo*, Barcelona, Novembro.  
 TĀLRUNIS, R. (2000), *Audit requirements and practices, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Latvia, PriceWaterhouseCoopers*.  
 THOMAS, H. (2000), *Audit requirements and practices, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Lithuania, PriceWaterhouseCoopers*.



**NECESSITO LOCALIZAR UMA  
FRAUDE – NÃO RECUPERAR  
DA MESMA.**

**AGORA É POSSÍVEL.**

Resultados provados para clientes globais. Nós mostramos-lhe como.  
(21) 321 96 00 | [nferreira@insags.com](mailto:nferreira@insags.com) | [www.insags.com](http://www.insags.com)



Com ACL, recebe um aviso quando se der alguma alteração suspeita que pode originar de uma fraude, erro, ou abuso na sua empresa. Utilizando o nosso software de análise, pode descobrir o problema rapidamente e detectar eventuais eventuais falhas de controlo antes

que a fraude aconteça. É por isso que mais de dois terços das empresas Multinacionais, grandes empresas de contabilidade e Governos de todo o mundo escolhem o ACL. Reduz os riscos e de acordo com as regras tem uma atitude mais proactiva em

relação a fraudes organizacionais. Faça do ACL sua primeira defesa. Contacte-nos.

**insa**

Agência de Software - Françada S.A.