

RELATÓRIO DA CMVM

Documento de Consulta relativo ao “Guia de Aplicação de Indicadores de Qualidade da Auditoria”

PROCESSO DA CONSULTA

No final de outubro de 2019, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) divulgou no seu site o Documento de Consulta relativo ao “Guia de Aplicação de Indicadores de Qualidade da Auditoria” (Guia).

A consulta decorreu entre 28 de outubro e 15 de novembro de 2019, inclusive, tendo sido recebidas 16 respostas, que se subdividem nos seguintes tipos de entidades: 5 firmas de auditoria, 8 órgãos de fiscalização, 1 revisor oficial de contas, 1 associação e 1 Ordem profissional. Cumpre-nos agradecer as sugestões e comentários recebidos, os quais mereceram a nossa melhor atenção.

O relatório que agora se publica visa partilhar com os participantes na consulta e quaisquer interessados a reflexão da CMVM, e as alterações introduzidas no Guia, em resultado da análise dos contributos recebidos, no que concerne às questões identificadas no documento de consulta e outras mencionadas pelos respondentes. Abaixo é apresentado um sumário dos principais comentários recebidos ao documento de consulta, organizados por “temas transversais” e por “temas específicos relativos aos indicadores/métricas”, bem como as alterações introduzidas no Guia na sequência da análise efetuada a tais comentários.

RELATÓRIO DA CONSULTA

Temas transversais

1. Número e complexidade de cálculo de alguns indicadores/métricas

Cinco respondentes consideram que o modelo de AQI proposto integra demasiadas métricas e/ou que o seu cálculo/apresentação é complexo, pelos seguintes motivos: (i) em algumas situações, os indicadores/métricas não estão ajustados à informação utilizada pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC) ou pelas Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) para efeitos da gestão da sua atividade ou análise interna das suas métricas de qualidade, e (ii) tendo em consideração a dimensão das firmas de auditoria e do mercado português. Um dos respondentes refere também que a definição dos indicadores deve respeitar um critério de relevância, tendo em consideração a relação entre o custo e o benefício da informação apurada. Dois respondentes salientaram que o Guia assenta na apresentação quantitativa de métricas, conduzindo a um menor foco sobre aspetos qualitativos específicos da entidade e do seu contexto económico-empresarial.

A determinação dos indicadores e métricas constantes do Guia resultaram de uma profunda reflexão realizada por um grupo de trabalho (GT) criado para o efeito, com representação de alguns dos principais intervenientes do processo de auditoria financeira em Portugal. No âmbito das sessões deste GT foi tida em devida consideração, nomeadamente a relação entre o custo e o benefício da informação a obter, bem como a dimensão das firmas de auditoria e do mercado português no que concerne à definição dos indicadores e métricas a incluir no modelo de AQI. A título de exemplo, o Guia proposto inclui apenas 8 indicadores quando comparado, por exemplo, com 37 indicadores previstos no modelo de AQI publicado pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (Estados Unidos da América).

Importa também salientar que o modelo de AQI proposto não assenta apenas em dados quantitativos, sendo os aspetos qualitativos igualmente relevantes, conforme constam do Capítulo 6 do Guia onde são dados alguns exemplos.

No âmbito do GT foi solicitado às seis maiores firmas de auditoria os indicadores utilizados no âmbito do seu sistema de controlo de qualidade interno, tendo-se concluído que os indicadores agora apresentados em grande medida estão alinhados com as práticas existentes, exigindo, porém, um maior grau de sistematização.

Face aos comentários recebidos durante o processo de consulta compreendemos que existem indicadores/métricas que nesta primeira fase possam ser simplificados. Neste sentido, os modelos de reporte foram revistos, nomeadamente quanto aos indicadores “Constituição das equipas”, “Responsabilidades sob gestão”, “Experiência” e “Rotação dos colaboradores”, de forma a simplificar os dados a reportar na primeira fase de aplicação do modelo (conforme apresentado em maior detalhe no ponto 5 deste relatório).

2. Enviesamento das conclusões decorrente da leitura dos indicadores/métricas

Quatro respondentes salientaram a sua preocupação relativamente a eventuais análises sobre indicadores/métricas meramente quantitativos, o que sem a devida contextualização poderá conduzir a leituras enviesadas e à obtenção de conclusões erradas, nomeadamente pelos órgãos de fiscalização (OF) das entidades auditadas.

Esta é também uma preocupação da CMVM, motivo pelo qual consta do Capítulo 1 do Guia que "A leitura dos AQI sem contextualização pode fornecer informação errónea e inconsequente." Adicionalmente, em cada uma das métricas apresentadas no Guia são dadas indicações sobre os aspetos que o auditor deve ter em consideração na contextualização da métrica.

Para garantir que o presente Guia não visa limitar a atuação dos OF e clarificar que cada indicador/métrica tem que ter em consideração as circunstâncias do projeto e da firma de auditoria, foi acrescentado no Capítulo 1 do Guia o seguinte texto:

"O presente Guia não visa limitar a atuação dos órgãos de fiscalização em matéria de seleção e monitorização dos auditores, sendo uma base indicativa de alguns elementos que podem influenciar positivamente a qualidade dos trabalhos de auditoria. Os órgãos de fiscalização devem avaliar a razoabilidade dos indicadores e métricas propostos no Guia e, em conjunto com os auditores, avaliar a necessidade de utilizar outros indicadores/métricas que se adequem às circunstâncias que considerem relevantes no âmbito das suas funções. Neste contexto, os órgãos de fiscalização podem e devem solicitar toda a informação aos auditores sempre que entendam necessário, desde que a mesma seja útil no exercício das suas funções de seleção dos auditores e monitorização dos trabalhos de auditoria, para além da informação proposta no Guia. Adicionalmente, o Guia procura sistematizar um conjunto de indicadores qualitativos (Capítulo 6), a título exemplificativo, que também devem ser ponderados pelos órgãos de fiscalização no âmbito da monitorização dos trabalhos de auditoria. Face às circunstâncias endógenas do processo de auditoria, todos os indicadores/métricas devem incluir uma contextualização, conforme sugerido em cada uma das métricas, para enquadrar a natureza dos dados quantitativos e permitir uma leitura mais adequada dos dados incluídos em cada indicador."

3. Comparabilidade da informação

Dois respondentes salientaram que é necessário assegurar que os indicadores/métricas incluídos no modelo de AQI têm uma relação direta com a qualidade da auditoria e que a sua mensuração permitirá a comparabilidade de informação reportada pelas firmas de auditoria, sob prejuízo de serem alcançadas conclusões erróneas quanto à qualidade dos serviços prestados e comprometendo o bom funcionamento das regras de concorrência.

A CMVM entende que a questão da comparabilidade está salvaguardada pelo facto das firmas de auditoria, no âmbito do reporte dos AQI, deverem contextualizar os dados quantitativos apurados, situação que está prevista no Guia. Porém, para reforçar a mensagem que a leitura dos indicadores deve ter subjacente uma contextualização e que a sua comparação não é direta, incluímos no Capítulo 1 do Guia o seguinte texto:

“Conforme referido anteriormente, a comparação dos indicadores e métricas entre as diferentes firmas de auditoria e, conseqüentemente entre projetos de auditoria não é linear e deve ter em conta a referida contextualização. Possíveis comparações que possam vir a ser realizadas pelos vários intervenientes não devem deixar de ter em consideração todos os aspetos qualitativos associados ao processo de auditoria, nomeadamente os referidos a título exemplificativo no Capítulo 6 do presente Guia.”

4. Predefinição das métricas aplicáveis a todos os projetos de auditoria

Um respondente defende que cada OF, em articulação com o ROC/SROC, deve definir e utilizar os AQL que melhor respondem às suas necessidades no âmbito da prossecução dos seus deveres estabelecidos na lei, em detrimento do estabelecimento de métricas pré-definidas aplicáveis a todos os projetos de auditoria.

Conforme referido no Capítulo 4 do Guia, este não pretende contemplar todos os fatores que contribuem para a qualidade da auditoria, mas sim apresentar alguns indicadores/métricas que podem contribuir para a sua melhoria e que poderão ser considerados pelos principais intervenientes, nomeadamente os auditores e os OF. Para reforçar esta mensagem, no ponto 2 deste relatório clarificamos que os OF devem avaliar a razoabilidade dos indicadores/métricas propostos no Guia e, em conjunto com os auditores, avaliarem a necessidade de utilizar outros indicadores/métricas ou outros dados que se adequem às circunstâncias que considerem relevantes no âmbito das suas funções. Face ao exposto não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria, para além das alterações indicadas no ponto 2 deste relatório.

5. Custos associados à adaptação dos sistemas de informação

Três respondentes manifestaram a sua preocupação quanto ao facto da implementação de um modelo de AQL não dever representar um esforço desmesurado de adaptação dos atuais sistemas de informação das firmas de auditoria. Salientam que a complexidade de captura da informação e mensuração dos AQL recomendados no Guia envolve a necessidade de rever e alterar processos e procedimentos dos ROC/SROC, para efeitos da sistematização da informação a reportar, tendo as firmas de auditoria de incorrer em custos significativos, os quais não serão facilmente repercutidos nos honorários cobrados às entidades auditadas nem representam um investimento efetivo na qualidade dos projetos de auditoria. Salientam também a necessidade de alocação de recursos para satisfazer os requisitos do Guia, o que implicará, em certas circunstâncias, um desvio de recursos das funções de controlo de qualidade ou das equipas de auditoria.

A CMVM reconhece os desafios que a implementação de um modelo de AQL acarreta, conforme consta do Capítulo 3 do Guia. Considera-se que os benefícios associados à sistematização de informação sobre AQL compensam os custos associados a essa adaptação, desde logo porque as principais firmas de auditoria já utilizam alguns dados relacionados com os indicadores/métricas previstos neste Guia para efeitos de monitorização interna e, no médio prazo, irá robustecer o seu sistema de controlo de qualidade interno. Reconhecendo que existem alguns indicadores/métricas que podem eventualmente ter um custo acrescido no que se refere à obtenção de dados, a CMVM procedeu à revisão de alguns indicadores/métricas, de forma a

reduzir o investimento inicial que possa ter de ser realizado por cada uma das firmas de auditoria, conforme descrito abaixo:

Constituição das equipas

- O registo das horas planeadas por projeto normalmente não se encontra nos sistemas informáticos das firmas de auditoria e pode implicar uma captação manual significativa. A não inclusão desta informação não irá permitir avaliar os desvios entre as horas planeadas e reais e as medidas implementadas pelos auditores para assegurar que a equipa de auditoria foi devidamente reestruturada para responder aos desafios emergentes durante o trabalho de auditoria. Contudo, a restante informação (horas reais das equipas) em larga medida irá permitir identificar se o grau de envolvimento dos elementos mais seniores foi adequado face à natureza e complexidade da entidade auditada.
- Na métrica por firma é solicitada a informação sobre a constituição das equipas de auditoria tendo em conta a classificação do risco do cliente: Alto, Médio e Baixo. O principal propósito é verificar se nos clientes classificados como “Risco Alto” o auditor efetuou as diligências necessárias para mitigar os riscos identificados (por exemplo, através da alocação de uma equipa mais sénior). A exclusão da categoria “Risco médio” não implica uma perda de informação crucial e simplificará o processo de classificação. Face ao exposto, passou-se a considerar apenas duas categorias de risco: “Risco elevado” e “Risco normal”.

Responsabilidades sob gestão

- As horas relacionadas com “outras atividades” sob gestão do sócio responsável pela auditoria (métrica por projeto e firma) atualmente podem não ser controladas pelas firmas de forma automatizada, pelo facto de não existir nas normas internacionais de auditoria nenhuma obrigatoriedade de realizar esse controlo. A não solicitação desta informação pode simplificar o processo de reporte, porém perde-se alguma informação (não essencial) mas que não compromete o objetivo principal que é avaliar a disponibilidade dos sócios responsáveis por projetos de auditoria.

Experiência

- A informação requerida sobre a experiência no setor de atividade da entidade auditada (como auditor e noutras funções) eventualmente não estará disponível nos sistemas informáticos das firmas de auditoria, pelo que o apuramento desta informação irá implicar uma recolha manual de dados. Por outro lado, os setores de atividade relevantes (CAE) também não estão disponíveis nos sistemas informáticos das firmas de auditoria e, em alguns casos, podem existir conglomerados que incluem vários setores relevantes, os quais, de acordo com o Guia, teriam que ser classificados na categoria “Outros”, não permitindo alcançar o objetivo de leitura desta métrica. Face ao exposto, numa lógica de simplificação dos indicadores/métricas, os dados relativos à experiência no setor de atividade foram excluídos da métrica por projeto.

Rotação dos colaboradores

- As firmas de auditoria defendem que o tratamento de dados da métrica por projeto poderá ter um custo excessivo face aos benefícios obtidos (pela necessidade de intervenção manual), argumentando que a rotação de colaboradores é normal face ao seu modelo de negócio e que apenas em situações excecionais existe a necessidade de analisar a elevada rotação em determinado projeto. Um dos principais fatores que contribuem para a qualidade de auditoria é o conhecimento do negócio da entidade auditada, sendo por isso necessário garantir uma estabilidade nos elementos chave da equipa. Porém, compreendemos que a preparação da informação solicitada (métrica por projeto) irá implicar um apuramento manual significativo, uma vez que esta informação não é obtida diretamente dos sistemas informáticos. Face ao exposto, e com o objetivo de simplificação, a métrica por projeto foi eliminada do Guia.

6. Data de referência do primeiro reporte

Oito respondentes defendem que o primeiro ano de reporte dos AQI deveria ocorrer apenas em 2021 sobre os dados do exercício de 2020. Salientam que a obtenção de informação relativa ao exercício de 2019 é prematura e complexa, decorrente da inaptidão dos processos e dos sistemas de informação das firmas de auditoria, implicando que para obter tais dados será necessário afetar recursos para a sua captura manual, com risco de inexatidão da informação e em que os custos/benefícios gerados poderão não ser proporcionais. Defendem que deve existir um período de adaptação razoável que permita às firmas de auditoria aprovar políticas internas e adaptar os sistemas de informação à necessidade de calcular os indicadores, o que irá permitir obter estes dados de forma mais célere e fidedigna. Um respondente defende adicionalmente que se avalie no final da primeira fase de aplicação a necessidade de a fase experimental ser prolongada por mais do que um ano. Outro respondente refere também que o reporte com referência a 2019 é um problema pelo facto de algumas firmas de auditoria não encerrarem as suas contas em 31 de dezembro.

No primeiro ano de aplicação, as firmas de auditoria poderão não ter disponíveis os dados quantitativos para todas as métricas, motivo pelo qual consta do Capítulo 3 do Guia que o reporte de informação com referência a 31 de dezembro de 2019 deve ser efetuado com base na informação disponível (melhores esforços). A necessidade de a fase experimental ser prolongada por mais do que um ano, é algo que já está contemplado no Capítulo 3 do Guia, quando se refere que é expectável que a primeira fase de aplicação do Guia seja de pelo menos 1 ano. Em resposta à sugestão apresentada sobre a existência de um período de adaptação, consideramos que o facto de estarmos a solicitar os dados dos AQI de 2019 até 30 de setembro de 2020 corresponde a esse período de adaptação necessário para as firmas de auditoria se adaptarem. A data de fecho financeiro das firmas de auditoria não é relevante para efeitos de aplicação do Guia, na medida em que os dados solicitados nos indicadores será o período de 12 meses findo em 30 de junho do exercício de reporte ou outro, conforme aplicável, exatamente para considerar o período normal de um projeto de auditoria, o qual não tem de ser necessariamente coincidente com a data de fecho financeiro das firmas de auditoria. A uniformização do período de mensuração será assegurada para todos os indicadores sempre que possível, conforme proposta apresentada no ponto 12 deste relatório.

Os argumentos apresentados acima já haviam sido amplamente debatidos no seio do GT. Com a exceção de um membro do GT, todos os restantes elementos do GT foram unânimes quanto ao facto do reporte da informação referente ao exercício de 2019 permitir calibrar o modelo tempestivamente, para além de que parte da informação solicitada no Guia já estaria disponível nas firmas de auditoria.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

7. Eliminação de indicadores por projeto

Um respondente refere que seria mais útil e adequado que cada indicador fosse apenas apresentado ao nível da firma, na medida em que, quanto maior for o nível de agregação da informação maior será a possibilidade de compreensão dos eventuais indícios que resultam da análise dos indicadores, bem como a efetiva comparabilidade entre os ROC. Defende que os indicadores ao nível do projeto apenas terão utilidade no que respeita ao contexto específico de cada entidade, não podendo ser retiradas ilações quer para a totalidade dos projetos de cada firma quer entre os ROC/SROC, por manifesta dificuldade de comparabilidade. Entende que os indicadores por projeto deveriam apenas destinar-se a discussão com os OF, no âmbito do seu dever de acompanhamento da revisão legal das contas, nos moldes que vierem a ser definidos entre estes e o ROC respetivo, no contexto de cada entidade em particular.

A eliminação das métricas por projeto, conforme proposta do respondente, não permite identificar potenciais alertas de falhas de qualidade nos projetos de auditoria. Entende o respondente que "quanto maior for o nível de agregação da informação maior será a possibilidade de compreensão de eventuais indícios". Na nossa perspetiva uma maior agregação pode dissimular eventuais indícios de problemas ao nível de projetos específicos, os quais importa identificar e analisar as suas consequências. Relativamente às possíveis comparações das métricas entre projetos, concordamos que as mesmas não devem ser realizadas sem um adequado nível de contextualização e, como tal, o presente Guia já expressa esta preocupação. Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

8. Fase subsequente – abordagem “comply or explain” e divulgação

Um respondente refere que nos primeiros dois anos de aplicação, os AQI devem ser comunicados exclusivamente à CMVM e à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Outro respondente refere que não está claro no Guia a possibilidade de se considerar numa fase subsequente uma abordagem "comply or explain" e/ou divulgação voluntária de alguns dos AQI propostos, à semelhança do que acontece em outras jurisdições, com modelos similares já implementados.

Após a conclusão da primeira fase de aplicação do Guia, e decorrente da análise dos contributos recebidos das entidades incluídas no âmbito inicial, serão tomadas decisões quanto a um eventual reporte não exclusivo para a CMVM. Neste sentido, na presente versão do Guia consideramos que é prematuro tecer considerações futuras sobre o mecanismo de divulgação do modelo de AQI. Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

9. Fase subsequente – indicadores/métricas por projeto e conceito de EIP

Dois respondentes consideram que a implementação do modelo de AQI apenas deveria ocorrer após a conclusão da revisão do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), uma vez que, entre outros aspetos, irá implicar a revisão do conceito de Entidade de Interesse Público (EIP). Esta situação iria permitir evitar a distorção que será causada no exercício em que a nova definição vier a ser aplicável. Um destes respondentes sugere também que os indicadores/métricas por projeto devem incidir exclusivamente sobre as EIP objeto de revisão legal de contas que tenham volume de negócios, valor de balanço ou capitalização bolsista de montantes superiores a limites a definir pela CMVM.

O Guia já apresenta as respostas às questões levantadas, uma vez que as EIP a selecionar no primeiro ano de aplicação obedecem a critérios de seleção que irão permitir selecionar as EIP com maior volume de negócios e/ou valor de balanço e só serão selecionadas EIP que continuarão a ser EIP, mesmo após a reformulação deste conceito decorrente da revisão do RJSA. A questão de numa fase subsequente se continuar a incluir apenas as EIP mais significativas (em detrimento da totalidade do universo de EIP) é algo que será objeto de reflexão após o primeiro ano de aplicação do Guia. Relativamente à fase subsequente é prematuro nesta data antecipar a aplicação do modelo e, como tal, mantivemos a referência “Após a conclusão da primeira fase da aplicação do Guia e decorrente da análise dos contributos recebidos das entidades envolvidas na primeira fase, a CMVM avaliará a necessidade de realizar melhorias ao presente Guia e, eventualmente alargar o âmbito da sua aplicação”. Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

10. Fase subsequente – publicação da informação relativamente ao exercício de 2020 e exercícios seguintes

Três respondentes sugerem que a divulgação ao público das métricas por firma poderia ser realizada pelas firmas de auditoria através do Relatório de Transparência¹.

Um destes respondentes defende que os indicadores por projeto não devem ser tornados públicos, sendo apenas disponibilizados: (i) ao OF da EIP respetiva, mediante pedido, (ii) ao regulador (CMVM, Banco de Portugal, Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões) e (iii) à OROC, dadas as potenciais consequências negativas decorrentes da leitura desta informação de forma não informada e devidamente contextualizada.

¹ O número 1 do artigo 13.º do Regulamento Europeu (UE) N.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 estabelece que os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas que realizam a revisão legal de contas de entidades de interesse público publicam um relatório anual de transparência, cujo conteúdo obedece aos requisitos previstos no número 2 do referido artigo.

Outro respondente refere que no Capítulo 3 do Guia existe uma recomendação de que os AQI por firma sejam publicados por cada firma de auditoria de forma anual, a partir de julho de 2021, com os dados referentes ao exercício anterior. No Guia publicado para consulta não consta esta afirmação.

Relativamente à disponibilização dos AQI aos OF, optou-se na primeira fase de aplicação do modelo não recomendar essa disponibilização, sendo que esta matéria será reavaliada numa fase subsequente. Porém, conforme sugerido no ponto 2 deste relatório, propomos reforçar a mensagem que os OF podem e devem solicitar a informação que considerem útil para o exercício das suas funções de seleção dos auditores e monitorização dos trabalhos de auditoria.

A versão atual do Guia não apresenta nenhuma recomendação sobre a publicação dos AQI, sendo que a possibilidade de publicação das métricas por firma será avaliada numa fase subsequente. Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

11. Fase subsequente – disponibilização dos AQI aos OF

Sobre esta matéria não existiu consenso entre os respondentes. Dois dos seis respondentes referem que as referências aos OF deveriam ser suprimidas do Guia já que tais referências podem suscitar dúvidas quanto à operacionalização futura do modelo de AQI pelos OF das entidades auditadas.

Quatro respondentes argumentam que a disponibilização dos AQI aos OF pode configurar uma interferência e até desresponsabilização na prossecução dos seus deveres no que se refere ao processo de acompanhamento da execução da revisão legal das contas, promovendo que os OF sejam influenciados e/ou limitados naquele dever.

Um dos respondentes considera que as referências aos investidores devem ser suprimidas do Guia, uma vez que estes não têm uma 'influência significativa no trabalho do auditor'.

Dois respondentes consideram que o modelo de AQI deve ser voluntário e utilizado como ferramenta de debate entre os ROC/SROC e os OF das EIP auditadas, por forma a avaliar determinadas informações ou, mesmo, à definição de AQI específicos, que, em cada caso, entendessem ser adequado para o seu fim específico. Um dos correspondentes refere que não está claro qual o circuito a que deverá obedecer o reporte dos auditores aos OF, sendo preocupação deste respondente que o *timing* da sua submissão possa não ter a utilidade que se pretende com o mesmo.

Os indicadores/métricas apresentados no Guia pretendem ir ao encontro dos principais aspetos que os OF deveriam considerar no âmbito da prossecução dos seus deveres, no que se refere à seleção e acompanhamento da atividade do auditor. Na maior parte dos modelos de AQI analisados a nível internacional (por ex. Estados Unidos da América, Canadá e Singapura), é dado enfoque ao papel relevante que os OF têm no processo de melhoria da qualidade da auditoria, sendo que em algumas destas jurisdições foram inclusivamente publicados guias direcionados em exclusivo para os OF para os apoiar na utilização do modelo de AQI, o que demonstra a sua importância neste processo.

A CMVM considera que o Guia não limita a atuação nem a liberdade dos OF, nem os desresponsabiliza quanto à sua função de avaliação da qualidade da auditoria, antes pelo contrário, estabelece um conjunto de orientações que podem/devem ser analisadas e debatidas.

Não é objetivo do modelo de AQI impor limitações à informação que os auditores fornecem a terceiros, incluindo OF, nem sobre a informação que estes possam querer solicitar aos auditores. Pelo contrário, o Guia é uma ferramenta que tenta sistematizar um conjunto de informação existente que atualmente é pouco transparente e difusa.

A existência de um modelo de AQI visa ser mais uma ferramenta ao dispor dos OF na prossecução dos seus deveres previstos na legislação, no que se refere à seleção e acompanhamento da atividade do auditor. Para mitigar o possível efeito dos utilizadores se cingirem aos indicadores quantitativos, no Capítulo 6 do Guia, são apresentados alguns exemplos de aspetos qualitativos que contribuem igualmente para a qualidade dos trabalhos de auditoria que devem ser analisados pelos utilizadores. Conforme referido no Capítulo 3 do Guia, no primeiro ano de aplicação, o reporte dos indicadores será efetuado exclusivamente à CMVM, porém este reporte não limita os OF na informação que entendam solicitar aos auditores para desempenhar as suas funções de seleção e acompanhamento da atividade do auditor.

Concordamos em substituir a expressão investidores por acionistas uma vez que são estes que selecionam o auditor na maioria dos casos (apenas é feita referência a investidores uma vez no Guia, no Capítulo 1). Não concordamos com a posição de dois dos respondentes em retirar as referências aos órgãos de fiscalização do Guia pelo exposto acima.

Para reforçar a mensagem que os OF podem solicitar a informação adicional que considerem necessária e que o presente Guia não visa limitar a liberdade de atuação dos OF foram realizadas as alterações indicadas no ponto 2 deste relatório.

12. Uniformidade no período de mensuração

Dois respondentes sugerem que seja estabelecido um período de mensuração por cada uma das firmas de auditoria considerando as datas de início e de conclusão habituais dos respetivos projetos de auditoria. Cinco respondentes propõem a uniformização dos períodos de mensuração para a informação requerida para os vários AQI.

Concordamos com ambas as sugestões apresentadas acima, ou seja, (i) de uniformização do período de mensuração para alguns AQI, e (ii) da possibilidade de cada auditor definir o seu próprio período de mensuração noutros AQI. Nesta medida, o período de mensuração foi revisto tendo em conta a natureza de cada um dos indicadores (firma e projeto), assegurando, sempre que possível, as sugestões acima referidas.

Desta forma, foram efetuadas as seguintes alterações ao Guia:

Constituição das equipas (métricas por projeto): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas as horas incorridas conducentes à emissão da opinião sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N (planeamento, execução e conclusão). Em 2020, para efeitos deste indicador N corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2019 e N-1 corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2018, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar".

Constituição das equipas (métricas por firma): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas todas as horas incorridas de todos os trabalhos de auditoria conducentes à emissão das opiniões sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N. Em 2020, para efeitos deste indicador N corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2019 e N-1 corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2018, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Responsabilidades sob gestão (métricas por projeto): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas todas as horas sob gestão do sócio responsável pelo projeto de auditoria referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N. Em 2020, para efeitos deste indicador N corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2019 e N-1 corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2018, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar".

Responsabilidades sob gestão (métricas por firma): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas todas as horas sob gestão dos sócios responsáveis de auditoria da firma referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N. Em 2020, para efeitos deste indicador N corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2019 e N-1 corresponde aos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2018, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar".

Experiência (métricas por projeto): Passa a ter a seguinte redação: "O apuramento do número de anos de experiência em auditoria deve ser efetuado por referência ao exercício (N). Em 2020, para efeitos deste indicador, N corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos no projeto de auditoria com referência ao exercício de 2019, calculado na data de finalização do projeto de auditoria e N-1 corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos no projeto de auditoria com referência ao exercício de 2018, calculado na data de finalização do projeto de auditoria, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Experiência (métricas por firma): Passa a ter a seguinte redação: "O apuramento do número de anos de experiência em auditoria e dos anos na firma deve ser efetuado por referência ao exercício N. Em 2020, para efeitos deste indicador, N corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos nos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2019, calculado na data de finalização do projeto de auditoria e N-1 corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos nos projetos de auditoria com referência ao exercício de 2018, calculado na data de finalização dos projetos de auditoria, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Formação (métrica por firma): Passa a ter a seguinte redação: "O apuramento das horas de formação deve incluir o período de 12 meses findo em 30 de junho do exercício de referência (N). Em 2020, N corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2019 e 30 de junho de 2020 e N-1 corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2018 e 30 de junho de 2019, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Rotação dos colaboradores (métrica por firma): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas todas as saídas/entradas de colaboradores de auditoria da firma nos últimos 12 meses anteriores a 30 de junho do exercício de referência do reporte (N). Em 2020, N corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2019 e 30 de junho de 2020 e N-1 corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2018 e 30 de junho de 2019, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Horas por fases de auditoria (métrica por projeto): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas as horas incorridas no processo de auditoria às contas da entidade auditada com referência ao exercício N. Em 2020, para efeitos deste indicador N corresponde ao projeto de auditoria com referência ao exercício de 2019 e N-1 corresponde ao projeto de auditoria com referência ao exercício de 2018, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar.

Resultados dos Controlos de Qualidade (métrica por firma): Passa a ter a seguinte redação: "Deve ser considerada a informação relativa aos processos de monitorização interna e externa realizados nos últimos 12 meses anteriores a 30 de junho do exercício de referência do reporte (N). Em 2020, N corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2019 e 30 de junho de 2020 e N-1 corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2018 e 30 de junho de 2019, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Funções de controlo de qualidade (métrica por firma): Passa a ter a seguinte redação: "Devem ser consideradas as horas incorridas em FCQ durante o período de 12 meses findo em 30 de junho do exercício de referência (N). Em 2020, N corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2019 e 30 de junho de 2020 e N-1 corresponde ao período compreendido entre 01 de julho de 2018 e 30 de junho de 2019, que no primeiro ano de aplicação do Guia não é necessário reportar."

Adicionalmente, para assegurar uma leitura mais simples sobre os períodos de mensuração, incluímos no Capítulo 4 do Guia uma tabela com o sumário dos períodos de mensuração por indicador:

"A natureza dos indicadores exige que os períodos de mensuração sejam adaptados face aos objetivos pretendidos. Neste contexto, apresentam-se de seguida as orientações que devem ser consideradas sobre esta matéria e que são complementadas no Capítulo 5 do presente Guia.

Indicador	Firma	Projeto
Constituição das equipas	Todas as horas incorridas em todos os trabalhos de auditoria conducentes à emissão das opiniões sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N.	Horas incorridas conducentes à emissão da opinião sobre as demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro do ano N (planeamento, execução e conclusão).
Responsabilidades sob gestão	Todas as horas sob gestão dos sócios de auditoria da firma, referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N.	Todas as horas sob gestão do sócio responsável pelo projeto de auditoria referentes aos trabalhos de auditoria com referência a 31 de dezembro do ano N.
Experiência	Número de anos de experiência corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos nos projetos de auditoria e dos anos na firma com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N, calculado na data de finalização dos projetos de auditoria.	Número de anos de experiência corresponde à experiência dos colaboradores envolvidos no projeto de auditoria com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N, calculado na data de finalização do projeto de auditoria.

Indicador	Firma	Projeto
Formação	Horas de formação durante o período de 12 meses findo em 30 de junho de cada exercício.	Não aplicável
Rotação de colaboradores	Todas as saídas / entradas de colaboradores de auditoria da firma no período de 12 meses findo em 30 de junho de cada exercício.	Não aplicável
Horas por fases de auditoria	Não aplicável	Horas incorridas no processo de auditoria às contas da entidade auditada com referência ao exercício de 31 de dezembro do ano N.
Resultados dos controlos de qualidade	Informação relativa aos processos de monitorização interna e externa realizados durante o período de 12 meses findo em 30 de junho de cada exercício.	Não aplicável
Funções de controlo de qualidade	Horas incorridas nas funções de controlo de qualidade durante o período de 12 meses findo em 30 de junho de cada exercício.	Não aplicável

13. Propostas de novos indicadores/métricas

Um respondente sugere a criação e inclusão dos seguintes indicadores/métricas no modelo de AQI: (i) informação sobre o número de ROC incluídos na equipa de auditoria, como forma de distinguir positivamente a qualificação dos membros da equipa, e (ii) informação sobre o uso de tecnologia, atendendo ao investimento significativo realizado nos últimos anos pelas firmas de auditoria. Outro respondente sugere a criação de indicadores/métricas relacionadas com Finanças Sustentáveis e com os meios utilizados pelas firmas de auditoria para assegurar a segurança da informação dos seus clientes (cibersegurança). Um terceiro respondente sugere a criação de um novo indicador relacionado com a cadência do cumprimento da receção da documentação por parte da entidade auditada, uma vez que seria relevante para apresentar aos membros do OF da EIP e permitiria melhorar o próprio processo de elaboração e controlo sobre a produção das demonstrações financeiras, contribuindo também para uma auditoria de qualidade.

As propostas de novos indicadores apresentados são pertinentes, porém, tendo em conta que se pretende um modelo de AQI simplificado numa fase inicial, julgamos não ser oportuno incluir mais matérias nesta versão do Guia. As firmas de auditoria podem e devem implementar outros AQI que considerem relevantes para monitorizar a qualidade dos trabalhos de auditoria e os OF devem avaliar, em conjunto com os auditores, se existem outros AQI que face às circunstâncias de cada trabalho de auditoria devam ser monitorizados. Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

14. EIP abrangidas no primeiro ano de aplicação

Um respondente questionou se os 25 dossiês de auditoria de EIP incluídos no âmbito inicial corresponde ao total a repartir pelas 6 maiores firmas de auditoria. Outro respondente considera que os critérios de seleção das 25 EIP incluídas na fase inicial devem ser apresentados às sociedades cotadas, para pronunciação, logo que possível, e de forma completa e detalhada ainda no âmbito do processo de consulta.

Decorrente das alterações propostas no ponto 22 deste relatório (conceito de projeto de auditoria em relação a contas consolidadas), foi clarificado no Guia que serão selecionados 25 grupos económicos no total. As questões relacionadas com os critérios de seleção dos grupos económicos e da forma de repartição pelas 6 firmas de auditoria é algo que já estava considerado na nota de rodapé do Guia, onde se menciona que os critérios de seleção permitirão selecionar as EIP com maior volume de negócios e/ou valor de balanço e que irá ser assegurada a harmonização do número de EIP selecionadas por auditor, ou seja, procurar-se-á repartir o esforço da obtenção dos dados pelas firmas de auditoria incluídas na fase inicial. Esta nota de rodapé foi, entretanto, adaptada face às alterações referidas no ponto 22 deste relatório, e incluída no corpo do texto conforme descrito abaixo:

“Será solicitado o reporte dos AQI aos seis auditores de EIP com maior dimensão: BDO & Associados, SROC, Lda. (BDO), Deloitte & Associados, SROC, S.A. (Deloitte), Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A. (EY), KPMG & Associados, SROC, S.A. (KPMG), Mazars & Associados, SROC, S.A. (Mazars) e Pricewaterhousecoopers & Associados, SROC, Lda. (PwC) sobre os indicadores e métricas de firma e de projetos de auditoria de uma amostra total de cerca de 25 grupos económicos a selecionar oportunamente. Os critérios de seleção permitirão selecionar os grupos económicos com maior volume de negócios e/ou valor de balanço, sendo igualmente assegurada a harmonização do número de grupos económicos selecionados por auditor. Pretende-se o reporte de informação, relativamente à EIP onde tenham sido incorridas o maior número de horas para a emissão da respetiva opinião de auditoria, dentro de cada grupo económico selecionado.”

15. Recalendarização e reformulação do Guia

Um respondente considera que o Guia e o processo a ele subjacente deverá ser recalendarizado, e eventualmente reformulado, pois a respetiva introdução carece de melhor fundamentação e mais completa discussão. Consubstancia a sua posição mencionando que: (i) não são claras as vantagens que, para as entidades abrangidas, poderão resultar da sua concretização, e (ii) afigura-se inevitável o acréscimo de custos associados à implementação do Guia, levantando-se igualmente outras questões, de regime jurídico.

Quanto à preocupação manifestada relativamente ao facto de não serem claras as vantagens que, para as entidades abrangidas, poderão resultar da concretização do modelo de AQI remetemos para os nossos comentários incluídos nos pontos 4 e 11 deste relatório, onde destacamos: (i) conforme referido no Capítulo 4 do Guia, este visa apresentar alguns indicadores/métricas que podem contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria e que poderão ser considerados pelos principais intervenientes, nomeadamente os auditores e os OF, (ii) o Guia é uma ferramenta que tenta sistematizar um conjunto de informação existente que atualmente é pouco transparente e difusa, e (iii) a existência de um modelo de AQI visa ser mais

uma ferramenta ao dispor dos OF na prossecução dos seus deveres previstos na legislação, no que se refere à seleção e ao acompanhamento da atividade do auditor.

Quanto à preocupação manifestada sobre o acréscimo de custos associados à implementação do Guia remetemos para os nossos comentários incluídos nos pontos 1 e 5 deste relatório.

Contrariamente aos Regulamentos emitidos pela CMVM, que têm de ser acompanhados de uma nota justificativa nos termos do artigo 99.º do Código do Procedimento Administrativo, o Guia não é de aplicação obrigatória, mas antes um documento que estabelece as melhores práticas nesta matéria e, como tal, deverá ser tido em consideração pelos seus destinatários.

16. Inexistência de fundamentação para a entrada em vigor do modelo de AQI

Um respondente considera que a adequabilidade de introdução do Guia não é esclarecida pelos documentos de consulta, nomeadamente pela ausência de elementos essenciais quanto à respetiva fundamentação. Consideram ser muito importante que a CMVM dê a conhecer aos supervisionados a(s) análise(s) de custo-benefício, devidamente quantificada(s), bem como as avaliações comparativas que tenham sido concretizadas quanto às eventuais melhorias obtidas através da utilização de AQI noutras jurisdições e, também, quanto à proporcionalidade entre as melhorias que poderão ser obtidas e o esforço de reunião da informação exigida pelo Guia.

É consensual entre as jurisdições internacionais que desenvolveram modelos de AQI que é muito complexo mensurar e quantificar a qualidade de auditoria, tanto que nenhuma apresenta análises de custo-benefício quantificadas decorrentes da introdução de um modelo de AQI.

No entanto, são apresentados benefícios decorrentes da utilização dos AQI, nomeadamente: (i) uma melhor compreensão entre os intervenientes do processo de auditoria quanto aos seus papéis e responsabilidades no que se refere à qualidade da auditoria, (ii) interações mais eficientes e eficazes entre o OF e o auditor, na medida em que o debate será focado nas áreas mais importantes da auditoria, (iii) melhor entendimento e envolvimento no processo de auditoria e na qualidade da auditoria pelos membros dos OF, (iv) melhor gestão do projeto de auditoria, incluindo coordenação e colaboração na execução da auditoria, e (v) informação sistematizada e útil para efeitos de avaliação do auditor. Estes benefícios promovem a qualidade da auditoria através do entendimento das expectativas de cada uma das partes interessadas no processo de auditoria, melhor coordenação e cooperação na execução da auditoria e OF mais informados, resultando em melhor acompanhamento do processo de auditoria.

Conforme referido no Capítulo 1 do Guia, um modelo de AQI não tem o propósito de ser uma fórmula direta e única para determinar a qualidade da auditoria em particular ou aferir se o auditor cumpriu as suas obrigações, mas considera-se um instrumento útil que permite sistematizar informação sobre alguns dados críticos do processo de auditoria. Contrariamente aos Regulamentos emitidos pela CMVM, que têm de ser acompanhados de uma nota justificativa nos termos do artigo 99.º do Código do Procedimento Administrativo, o Guia não é de aplicação obrigatória, mas antes um documento que estabelece as melhores práticas nesta matéria e, como tal, deverá ser tido em consideração pelos seus destinatários. Face ao exposto não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

Quanto à questão da proporcionalidade entre as melhorias esperadas e o esforço elevado associado ao processo de obtenção da informação, remetemos para os nossos comentários incluídos nos pontos 1 e 5 deste relatório.

17. Inexistência de fundamentação para a seleção dos indicadores/métricas

Um respondente considera que é essencial compreender as razões de ser das opções feitas pela CMVM na seleção dos indicadores e métricas incluídas no Guia e quais os *benchmarks* e jurisdições consideradas para o efeito, designadamente para apreciação da respetiva comparabilidade com o mercado e a realidade portuguesa.

A fundamentação quanto às opções tomadas pela CMVM em termos de indicadores e métricas reside no facto de se entender que existe uma correlação positiva entre o indicador/métrica proposto e a qualidade de auditoria, conforme consta da secção “Relevância” em cada um dos indicadores apresentados no Guia. Quanto à indicação dos *benchmarks* e jurisdições consideradas, constam da Nota Introdutória do Guia. Saliente-se que a CMVM não se limitou a considerar os indicadores/métricas incluídos em modelos de jurisdições internacionais. Assegurou, em conjunto com um GT criado para o efeito, a realização de uma ampla reflexão sobre os indicadores/métricas que seriam mais ajustados à realidade das firmas de auditoria e do mercado português.

Conforme já anteriormente referido neste documento, no âmbito do GT foi solicitado às seis maiores firmas de auditoria os indicadores utilizados no âmbito do seu sistema de controlo de qualidade interno, tendo-se concluído que os indicadores agora apresentados em grande medida estão alinhados com as práticas existentes, exigindo, porém, um maior grau de sistematização.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

18. Acréscimo de custos para as sociedades cotadas

Um respondente considera que a introdução e implementação do Guia vai obrigar as empresas de auditoria a incorrer em custos adicionais para fazer face às exigentes obrigações de reporte, e que esses custos serão refletidos sobre os respetivos clientes, e designadamente sobre as sociedades cotadas.

Conforme já anteriormente referido neste relatório, no âmbito do GT foi solicitado às seis maiores firmas de auditoria os indicadores utilizados no âmbito do seu sistema de controlo de qualidade interno, tendo-se concluído que os indicadores agora apresentados em grande medida estão alinhados com as práticas existentes, exigindo, porém, um maior grau de sistematização.

Quanto ao facto de estar subjacente à implementação do modelo de AQI custos adicionais decorrentes da necessidade de apuramento/sistematização da informação, remetemos para os nossos comentários incluídos nos pontos 1 e 5 deste documento.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

19. Informação a disponibilizar às sociedades cotadas

Um respondente entende que, constituindo as sociedades cotadas as principais destinatárias dos serviços prestados pelos auditores e sendo as sociedades cotadas quem suportará integralmente os custos associados à respetiva prestação de informação ao supervisor, as sociedades cotadas, em qualquer caso, deverão ser igualmente destinatárias do reporte dos AQI, incluindo a informação que será reportada na fase inicial de aplicação do modelo. Desta forma, entente este respondente que todas as informações que vierem a ser remetidas pelas firmas de auditoria à CMVM deverão, de igual forma e simultaneamente, ser remetidas às respetivas sociedades cotadas.

Após a conclusão da primeira fase de aplicação do Guia e decorrente da análise dos contributos recebidos das entidades envolvidas na primeira fase, serão tomadas decisões quanto a um eventual reporte não exclusivo para a CMVM. Neste sentido na presente versão do Guia consideramos que é prematuro tecer considerações futuras sobre o mecanismo de funcionamento do modelo de AQI.

Conforme referido no ponto 2 deste relatório, os OF podem e devem solicitar toda a informação aos auditores sempre que entendam necessário, desde que a mesma seja útil no exercício das suas funções de seleção dos auditores e monitorização dos trabalhos de auditoria. Nesta medida, as sociedades cotadas terão acesso a informação sobre os AQI através dos respetivos OF.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

20. Referência à expressão “métricas”

Um respondente considera que os AQI não são medidas de qualidade mas apenas indicadores, o que implica que o seu uso não pode, por si só, produzir conclusões na generalidade dos casos. Permitirão, eventualmente, apontar situações que merecerão melhor análise, pelo que consideram que o termo "métricas" deveria ser reavaliado.

Neste âmbito importa salientar os seguintes aspetos: i) a expressão “métricas” visa traduzir uma forma de quantificação associada a determinado indicador, (ii) a alteração da expressão “métrica” em nada altera a substância dos dados de AQI nem a sua interpretação, e iii) conforme referido no Guia, um modelo de AQI é um instrumento útil que permite sistematizar informação sobre alguns dados do processo de auditoria. Os AQI devem ser interpretados considerando o contexto da entidade auditada tendo em conta a sua complexidade, dimensão e evolução.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

21. Afirmações assertivas e referência a termos como “aspetos críticos do processo”, “avaliação”, “elementos-chave”, “visão holística” ou “melhores práticas”

Um respondente considera que os AQL poderão, após o devido estudo, auxiliar a identificar eventuais áreas que careçam de mais atenção e mereçam até uma ação de controlo de qualidade, não permitindo, por si só, uma avaliação da qualidade da auditoria. Consideram que a definição de aspetos críticos ou elementos chave à priori ou padronizados para todas as auditorias pode conduzir a desajustamentos significativos face à realidade. Desta forma, sugere que sejam revisitados os termos referidos para melhor alinhamento com esta contextualização.

Em grande medida os termos sugeridos foram revistos e adaptados no Guia. Atualmente o Guia não inclui as seguintes expressões: “Aspetos críticos do processo” e “Visão-holística”. Os termos “Avaliação” (13 referências relacionadas essencialmente com a avaliação dos resultados dos indicadores), “Elementos-chave” (1 referência relacionada com o documento publicado pelo IAASB intitulado *Framework for Audit Quality*) e “Melhores práticas” (1 referência relacionada com as melhores práticas utilizadas noutras jurisdições) são utilizados em determinados contextos que não desvirtuam a mensagem que “os indicadores não tem o propósito de ser uma fórmula direta e única para determinar a qualidade da auditoria em particular ou aferir se o auditor cumpriu as suas obrigações, mas considera-se um instrumento útil que permite sistematizar informação sobre alguns dados críticos do processo de auditoria”.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

Temas específicos relativos aos indicadores/métricas

22. Conceito de projeto no caso de auditorias a contas consolidadas

Quatro respondentes salientaram a importância de ser esclarecido no Guia o conceito de projeto no caso de auditorias a contas consolidadas, nomeadamente: (i) se devem ser considerados os projetos de auditoria da empresa-mãe e de todas as subsidiárias pertencentes ao grupo económico, solução que apresenta como desvantagens o facto de não serem captadas eventuais sinergias existentes numa auditoria de grupos de sociedades e dificuldade na obtenção dos dados, em particular, se envolver auditores que não pertencem à mesma rede, ou (ii) se se deve considerar apenas a auditoria de contas consolidadas observando os requisitos da Norma Internacional de Auditoria 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o trabalho dos auditores dos componentes).

Concordamos que é necessário clarificar o conceito de projeto de auditoria no caso de uma auditoria às contas consolidadas. Desta forma, para efeitos do primeiro ano de aplicação do Guia, no caso de um projeto de auditoria às contas consolidadas devem ser consideradas as horas relacionadas com a auditoria às contas da subsidiária EIP auditada pelo ROC/SROC com o maior número de horas incorridas, ou seja, será selecionada apenas uma entidade dentro de cada grupo económico, num total de 25 grupos económicos.

Face ao exposto, foi alterado o conceito de “Projeto de auditoria” incluído no “Glossário” do Guia, conforme descrito abaixo:

“No que se refere às contas individuais, corresponde ao trabalho realizado pelo auditor de acordo com as normas internacionais de auditoria, resultando na emissão de uma opinião sobre as contas individuais da entidade auditada (Certificação Legal das Contas e/ou Relatório de Auditoria). No que se refere às contas consolidadas, em 2020, corresponde ao trabalho realizado pelo auditor de acordo com as normas internacionais de auditoria na componente do grupo económico com o maior número de horas incorridas pela equipa de auditoria.”

Na sequência desta alteração foram eliminadas as seguintes referências associadas ao conceito “Horas de auditoria”:

“Para auditorias a contas consolidadas, as horas incorridas pela equipa de auditoria responsável por formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo;”

“Para auditorias a contas individuais, as horas incorridas para suportar a opinião sobre as demonstrações financeiras individuais, incluindo, quando aplicável, as horas incorridas para efeitos de reporte para a equipa de trabalho do grupo, desde que essas horas tenham contribuído de alguma forma para a formação da opinião sobre as demonstrações financeiras individuais;”

23. Constituição das Equipas – horas totais das firmas membro da rede (métrica por projeto)

Dois respondentes salientaram as dificuldades inerentes ao processo de obtenção de informação quanto a horas planeadas e reais relativamente a outras firmas-membro da rede, sugerindo a eliminação da solicitação de informação relativa a horas de outras firmas-membro da rede. Um respondente pretende ver esclarecido o conceito associado a horas de auditoria de firmas-membro da rede, ou seja, se se refere apenas às horas incorridas no âmbito do reporte para efeitos de auditoria às contas consolidadas ou se também devem ser incluídas as horas de reporte a nível local.

Relativamente às sugestões relacionadas com as horas planeadas, remetemos para os nossos comentários apresentados nos pontos 1 e 5 deste relatório. Quanto à obtenção de informação sobre as horas reais de outras firmas da rede, acolhemos as sugestões recebidas, retirando essa referência no Guia, tendo, nomeadamente em consideração a proposta de conceito de projeto de auditoria às contas consolidadas, apresentado no ponto 22 acima.

Desta forma, a secção “Definição” associada a este indicador passa a ter a seguinte redação: “Este indicador evidencia o número de horas reais incorridas pelos elementos seniores da equipa de auditoria (sócios e gerentes) que pertencem à firma de auditoria sediada em Portugal. Este indicador é apresentado em termos absolutos e em termos relativos (percentagem face ao total de horas de auditoria).”

No Capítulo “Glossário” será eliminado o conceito de rede.

24. Constituição das Equipas – horas planeadas (métrica por projeto)

Dois respondentes sugerem a eliminação da referência a horas planeadas e um respondente sugere que a sua solicitação seja reavaliada. Um dos respondentes justifica a eliminação da referência a horas planeadas por considerar não ser relevante para efeitos de aferição de qualidade, para além de que esta informação não é, por regra, tratada e analisada pelos ROC de forma específica, sendo utilizada pelo sócio responsável pelo projeto de auditoria para efeitos de gestão individualizada do mesmo.

Remetemos para os nossos comentários/alterações incluídos nos pontos 1 e 5 deste relatório. Adicionalmente, na secção “Contextualização” foi eliminada a seguinte referência: “Variações significativas entre as horas reais e as horas planeadas (total e/ou por categoria profissional/função). No caso de terem ocorrido circunstâncias extraordinárias, descrevê-las e explicar se e em que medida a equipa de auditoria foi devidamente reestruturada para responder aos desafios emergentes durante o trabalho de auditoria;”

25. Constituição das Equipas – serviços distintos de auditoria (métrica por projeto)

Um respondente considera que a repartição do envolvimento dos colaboradores por cada um dos serviços distintos de auditoria (SDA) é muito subjetiva e, por isso, sugere que o conceito de projeto inclua todos os "subprojetos" levados a cabo pelo auditor em que o cliente seja EIP e suas subsidiárias.

Entendemos não acolher esta sugestão, uma vez que se pretende com este indicador ter uma noção das horas globais incorridas pelo auditor na formação da sua opinião sobre as contas da entidade auditada. Ao se considerar todos os “subprojetos” levados a cabo pelo auditor em que o cliente seja EIP e suas subsidiárias estaríamos a desvirtuar a leitura que se pretende deste indicador (empolamento das horas incorridas pelo auditor na formação da sua opinião sobre as contas da entidade auditada).

Outro respondente refere que a afetação de horas por categoria profissional/função no caso da prestação de SDA pode ser distinta dos trabalhos de revisão legal das contas, pelo que pode existir um enviesamento deste indicador no caso de se agregar informação sobre serviços de auditoria e SDA, pelo que sugere a eliminação da solicitação de informação relativa a horas afetas a serviços distintos de auditoria.

Consideramos que os argumentos apresentados por este respondente não suportam o seu entendimento quanto a um possível enviesamento deste indicador, ou seja, sempre que se verifique que a afetação de horas por categoria profissional/função requerida pela prestação de SDA seja distinta dos trabalhos de revisão legal das contas, o auditor deve apresentar uma contextualização sobre os motivos para tal ocorrer. Desta forma, na secção “Contextualização” foi incluída a seguinte referência: “Explicação para percentagens de envolvimento distintas entre serviços de auditoria e serviços distintos de auditoria.”

Um terceiro respondente refere que:

- Os serviços de auditoria deveriam incluir a revisão de demonstrações financeiras com um nível limitado ou razoável de garantia de fiabilidade, onde se enquadram as revisões limitadas sobre as contas intercalares, dado que o trabalho efetuado no âmbito destes serviços contribui diretamente para o resultado da auditoria anual.
- Os SDA deviam incluir todos os serviços de garantia de fiabilidade exigidos por lei ao ROC da sociedade, dada a rastreabilidade da informação nos sistemas informáticos ser mais eficiente e demonstrar a constituição das equipas em todos os serviços que são da responsabilidade do ROC e não apenas de uma componente desses serviços.
- Existe uma inconsistência entre os SDA elencados na definição do indicador de qualidade face aos SDA previstos no Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), sujeitos a aprovação do Órgão de fiscalização e considerados para cálculo do limite dos SDA permitidos.

Em relação ao primeiro ponto, consideramos que os serviços de revisão de demonstrações financeiras com um nível limitado ou razoável de garantia de fiabilidade não sendo efetuados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, não cumprem com o conceito de auditoria às contas previsto no artigo 42.º do Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas², pese embora para efeitos de reporte dos AQI esses SDA possam ser considerados, mediante explicação a apresentar pela firma de auditoria sobre em que medida cada um desses SDA contribuiu para o trabalho de auditoria conducente à emissão do relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas (CLC).

Relativamente ao segundo ponto, não acolhemos a sugestão apresentada, uma vez que podem existir serviços de garantia de fiabilidade que embora sendo exigidos por lei ao ROC, não contribuem para o trabalho de auditoria conducente à emissão do relatório de auditoria/CLC. Cabe à firma de auditoria fazer essa análise e justificar em que medida é que esse serviço contribui para o trabalho de auditoria.

Sobre o terceiro ponto, não se identifica nenhuma inconsistência, existe sim uma diferenciação intencional entre o conceito de SDA para efeitos de AQI e o conceito de SDA previsto no RJSA, conforme nota de rodapé incluída no Guia.

Um quarto respondente sugere que a CMVM estabeleça uma designação específica para serviços distintos de auditoria para efeitos de AQI, por forma a evitar eventuais interpretações menos precisas da natureza destes serviços. Consideramos que não é razoável elencar os SDA em causa, uma vez que só as firmas de auditoria é que conseguem determinar o grau de utilização desses SDA no trabalho de auditoria. Por este motivo, o Guia prevê que as firmas de auditoria identifiquem os SDA em causa e incluam uma explicação sobre em que medida aqueles serviços contribuíram para o trabalho de auditoria conducente à emissão do relatório de auditoria/CLC.

² Vide questão III.9 do documento “Respostas às perguntas mais frequentes sobre a entrada em vigor do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria”.

26. Constituição das Equipas – contextualização (métrica por projeto)

Um respondente sugere que, no caso de serem identificadas variações significativas entre as horas reais e as horas planeadas e/ou entre exercícios, deve ser referido se essa divergência conduziu ou não a um ajuste dos honorários inicialmente contratados.

Conforme referido no ponto 5 deste relatório, a solicitação de informação sobre as horas planeadas foi eliminada deste indicador, pelo que a sugestão apresentada acima deixa de ser aplicável.

Adicionalmente, a sugestão de ser incluída informação sobre o ajustamento dos honorários inicialmente contratados não é relevante tendo em conta os objetivos deste indicador, nomeadamente “(i) avaliar o grau de envolvimento dos elementos mais seniores da equipa de auditoria (sócios e gerentes) e (ii) proporcionar informação sobre a sua disponibilidade para a supervisão e revisão dos procedimentos de auditoria.”.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria, exceto quanto aos aspetos referidos no ponto 5 deste relatório.

27. Constituição das Equipas – tipo de risco de cliente (métrica por firma)

Um respondente defende a criação de apenas duas categorias de risco do cliente (risco alto e risco baixo) o que permitiria a diferenciação das entidades de uma forma mais objetiva, para além de que o benefício de identificar entre entidades de risco médio e baixo é reduzido. Conforme referido no ponto 5 deste relatório, passou a ser considerada apenas a desagregação das horas por duas categorias de risco (Risco Elevado vs Risco Normal).

Um respondente questiona se os 100% apresentados no quadro de reporte não será a soma das colunas "Risco alto", "Risco médio" e "Risco baixo", ou seja, a totalidade dos dossiês da firma. Esclarecemos que os 100% apresentados no quadro de reporte corresponde à soma da percentagem média de envolvimento de cada categoria profissional/função para o conjunto de clientes classificados como risco elevado/normal.

Um respondente considera que a leitura da classificação dos clientes quanto ao risco poderá ser errónea, uma vez que pode ser criada a expectativa de que os trabalhos de maior risco têm um maior envolvimento de membros da equipa com maior experiência, o que nem sempre acontece porque o nível de risco não depende exclusivamente da complexidade da auditoria. Outro respondente sugere que, para além da firma de auditoria descrever os critérios utilizados no processo de classificação do risco dos seus clientes de auditoria pelas categorias de risco alto, médio e baixo, deve ser efetuada uma breve referência aos fatores mitigadores previstos na sua política interna associados aos clientes de maior risco. Decorrentes destes dois comentários, incluímos no Guia, na subsecção “contextualização” do indicador por firma “Constituição das equipas”, uma referência a que a firma de auditoria deve igualmente mencionar outras medidas que foram implementadas para os clientes que apresentem um risco elevado.

Um outro respondente considera que o apuramento do indicador a nível da firma pode comportar enviesamentos na sua leitura em face da agregação de várias realidades e variáveis e diferentes períodos de mensuração. Entende também que não é viável efetuar uma leitura adequada baseada na classificação dos clientes quanto ao risco, uma vez que não estão harmonizadas as respetivas definições. Consideramos que a informação quanto às horas reais por categoria profissional por risco do cliente é de extrema utilidade para concluir se a firma de auditoria está a afetar mais recursos com maior senioridade nos clientes de maior risco. O Guia contempla que os critérios utilizados no processo de classificação do risco dos clientes é informação que deve ser incluída pela firma de auditoria na contextualização deste indicador. O facto de não existir harmonização na classificação de risco entre firmas de auditoria não invalida a leitura que se pode fazer deste indicador. Acresce ainda que o primeiro ano de reporte irá permitir estabelecer eventualmente uma definição de risco, tendo em conta as práticas das firmas de auditoria.

Desta forma, foram efetuadas as seguintes alterações ao Guia:

A métrica por firma passa a ter a seguinte redação: “Percentagem de horas incorridas por categoria profissional nos projetos de auditoria por tipo de risco de cliente (elevado, normal).”

A secção “Contextualização” passa a ter a seguinte redação: “A firma de auditoria deve descrever sucintamente os critérios utilizados no processo de classificação do risco dos seus clientes de auditoria pelas categorias de risco elevado e normal. Na contextualização desta métrica a firma de auditoria deve também incluir uma narrativa sobre as variações significativas do exercício N face ao exercício N-1 (por risco, horas totais e/ou por categoria profissional/função).”

28. Constituição das Equipas – revisor de controlo de qualidade (métrica por firma)

Um respondente sugere a inclusão das horas do revisor de controlo de qualidade, uma vez que este é um elemento importante para a qualidade dos trabalhos executados. Concordamos em reformular o quadro de reporte no sentido de incluir uma linha para “Revisores de Controlo de Qualidade” e alterar a designação “Sócios de auditoria” para “Sócios responsáveis pela auditoria”. Em conformidade, na secção “Conceitos” foi retirada a referência a que as horas totais de auditoria a considerar na métrica por firma não incluem as horas incorridas por sócios de auditoria e gerentes no desempenho de funções de revisor de controlo de qualidade.

29. Constituição das Equipas – horas totais (métrica por projeto)

Um respondente defende que o número total de horas afetas ao projeto de auditoria não parece relevante, tendo em conta que a execução das auditorias depende de fatores como o setor de atividade, a dispersão geográfica, o controlo interno das entidades auditadas, para além da tecnologia empregue pelos auditores. Consideram que o indicador relevante deve ser o nível de envolvimento em percentagem dos profissionais de cada uma das diferentes categorias. No Guia já consta o nível de envolvimento em percentagem dos colaboradores de cada uma das categorias profissionais função, sendo que o número total de horas afetas ao projeto de auditoria é uma componente fundamental no cálculo do nível de envolvimento de cada categoria profissional no projeto.

Outro respondente sugere maior ponderação na definição de como devem ser apuradas as horas reais. Entendemos que a clarificação apresentada no ponto 22 deste relatório responde à preocupação deste respondente.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

30. Constituição das Equipas – especialistas (métrica por projeto)

Um respondente considera ser útil identificar os tipos de especialistas utilizados, nomeadamente os especialistas das áreas de sistemas, fiscais e de risco/atuariado envolvidos.

Consideramos que a identificação dos tipos de especialistas utilizados não é relevante tendo em conta os objetivos deste indicador, nomeadamente “(i) avaliar o grau de envolvimento dos elementos mais seniores da equipa de auditoria (sócios e gerentes) e (ii) proporcionar informação sobre a sua disponibilidade para a supervisão e revisão dos procedimentos de auditoria.”

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

31. Responsabilidades sob gestão – horas incorridas por colaboradores afetos a outras atividades sob gestão (métrica por projeto e por firma)

Um respondente salienta que o número de horas totais dos colaboradores envolvidos noutras atividades sob gestão do sócio responsável pela auditoria não é um indicador que seja capturado pelos sistemas de informação da maior parte das firmas de auditoria, sugerindo que este componente do indicador seja eliminado.

Outro respondente defende que relativamente às outras atividades podem existir vários níveis de gestão aplicáveis e/ou o envolvimento exigido ao sócio responsável não ser equiparável ao nível de supervisão exigido nos projetos de auditoria. Defende igualmente que a agregação das horas dos colaboradores afetos a projetos de auditoria sob gestão do sócio e as horas de colaboradores afetos a outras atividades sob gestão desprovida de uma análise qualitativa adequada pode levar a leituras enviesadas e dificilmente comparáveis.

Um terceiro respondente considera difícil a mensuração e afetação das horas incorridas pelos colaboradores pertencentes às equipas afetas às outras atividades sob gestão, sugerindo que este indicador seja calculado tendo por base as horas incorridas pelo próprio sócio em projetos de auditoria e as horas incorridas em outras atividades sob sua gestão.

Um quarto respondente salienta que as horas afetas a outras atividades podem ser transversais a vários sócios, logo não podem ser somadas às horas afetas a trabalhos de auditoria.

Conforme referido no ponto 5 deste relatório, a informação relativa às horas associadas a outras atividades sob gestão do sócio responsável foi eliminada, indo ao encontro das sugestões apresentadas acima.

Desta forma, foram efetuadas as seguintes alterações ao Guia:

A “Definição” passa a ter a seguinte redação: “Este indicador fornece informação sobre o número de horas sob gestão dos sócios responsáveis pelos projetos de auditoria afetas a projetos de auditoria.”

As “Métricas por firma” passam a ter a seguinte redação:

- “• Número de horas médias sob gestão dos sócios responsáveis por projetos de auditoria.
- Número médio de projetos de auditoria de EIP e de NEIP sob gestão dos sócios responsáveis de auditoria.”

A secção “Relevância” (métrica por projeto) passa a ter a seguinte redação: “Este indicador permite avaliar a disponibilidade dos sócios responsáveis de auditoria para acompanhar e rever os projetos de auditoria tempestivamente, tendo em consideração todos os projetos de auditoria sob sua responsabilidade. A existência de uma carga de trabalho excessiva pode levar a que o sócio responsável pelo projeto de auditoria não conduza a sua atenção e foco para todos os projetos de auditoria sob sua responsabilidade.”

O conceito “Horas totais sob gestão” (métrica por projeto) passa a ter a seguinte redação: “Total de horas incorridas pelos colaboradores em projetos de auditoria de EIP e NEIP em que o sócio assume a responsabilidade pelo projeto de auditoria. Excluem-se as horas do sócio responsável nesses projetos de auditoria de EIP e NEIP.”

O conceito “Horas totais sob gestão” (métrica por firma) passa a ter a seguinte redação: “Total de horas incorridas por todos os colaboradores envolvidos em projetos de auditoria. Excluem-se as horas dos sócios responsáveis nesses projetos de auditoria [correspondente ao valor “A” apresentado no primeiro quadro da página anterior].”

32. Responsabilidades sob gestão – trabalhos de auditoria realizados por mais do que um sócio (métrica por projeto e por firma)

Um respondente salienta que existe a possibilidade de os trabalhos de auditoria serem desenvolvidos por mais do que um sócio, sendo, como tal, aconselhável prever esta situação, por forma a assegurar consistência de tratamento e a desejável comparabilidade.

A posição do respondente não é aplicável, uma vez que se está a solicitar a informação para o sócio responsável pelo trabalho de auditoria. Por projeto de auditoria apenas pode existir um único sócio responsável pela auditoria (ou seja, o sócio que assina o relatório de auditoria/CLC), conforme previsto nas Normas Internacionais de Auditoria, motivo pelo qual a situação descrita pela firma de auditoria não é passível de ocorrer.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

33. Responsabilidades sob gestão – eliminação das métricas por firma

Três respondentes consideram que o cálculo da média de horas por sócio não tem relevância para efeitos de aferição da qualidade dos trabalhos de auditoria, uma vez que fatores como a complexidade e a experiência das equipas são mais decisivos. Sugerem a eliminação das métricas por firma associadas ao indicador “Responsabilidades sob gestão”.

Esta métrica é considerada em outros modelos de AQI (EUA e o Canadá) e não foram identificados inconvenientes no mercado português para não aplicar este indicador por firma.

Não concordamos com as posições dos respondentes em retirar as métricas por firma, uma vez que consideramos ser relevante ter informação sobre a média de horas sob gestão por sócio responsável por projetos de auditoria, na medida em que permitirá concluir quais as firmas de auditoria que apresentam sócios responsáveis por projetos de auditoria com uma maior sobrecarga de trabalho e, conseqüentemente, podem apresentar indícios de uma menor qualidade nos trabalhos de auditoria.

Por outro lado, esta informação irá permitir comparar o número médio de horas totais sob gestão de cada sócio responsável pela auditoria da firma com os dados apresentados no indicador por projeto e identificar eventuais situações de sobrecarga de determinados sócios dentro da firma.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

34. Responsabilidades sob gestão – horas do sócio (métrica por projeto e por firma)

Um respondente sugere que deve ser reponderada a inclusão das horas do sócio neste indicador.

As horas do próprio sócio responsável pelo projeto de auditoria não devem ser consideradas nas métricas por projeto e por firma, na medida em que o objetivo, conforme apresentado no Guia, é capturar o total de horas incorridas pelos colaboradores em projetos de auditoria de EIP e NEIP em que o sócio assume a responsabilidade pelo projeto de auditoria, não fazendo sentido incluir na métrica as horas do próprio sócio responsável nesses projetos de auditoria.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

35. Experiência – setores de atividade (métrica por projeto)

Seis respondentes sugerem a eliminação da informação relativa à experiência no setor de atividade. Um destes respondentes considera que o apuramento do número médio de anos de experiência no setor de atividade da entidade auditada como auditor, tendo por base os setores de atividade definidos no Guia, pode ser um exercício demasiado complexo, nomeadamente pelo facto de um grupo de entidades poder incluir entidades de vários setores relevantes. Outro destes respondentes entende que, tendo em consideração a dimensão do mercado português nos diversos setores de atividade, poderá ser excessiva a classificação proposta, de acordo com a classificação das atividades económicas (CAE), sugerindo que somente se destrinche a experiência no setor financeiro e nos setores não financeiros. Outro destes respondentes sugere a inclusão de informação sobre a experiência da firma de auditoria e sua rede no setor de atividade da EIP.

Conforme referido no ponto 5 deste relatório, foi eliminada a informação relativa à experiência da equipa de auditoria no setor de atividade da entidade auditada (como auditor e noutras funções), indo ao encontro das sugestões apresentadas acima.

Relativamente à sugestão apresentada por um respondente relacionada com a experiência da rede da firma de auditoria no sector de atividade, esta informação pode ser solicitada pelo órgão de fiscalização sempre que for útil para o desempenho das suas funções e não será crucial face aos objetivos pretendidos no âmbito dos AQL.

Desta forma, foram efetuadas as seguintes alterações ao Guia:

A “Definição” passa a ter a seguinte redação: “Este indicador fornece informação sobre os anos de experiência em auditoria, por categoria profissional, permitindo avaliar se as equipas envolvidas têm a capacidade técnica para executar os procedimentos de auditoria tendo em conta o risco da entidade e a sua complexidade.”

A “Métrica por projeto” passa a ter a seguinte redação: “Número médio de anos de experiência da equipa do projeto por categoria profissional em auditoria.”

A secção “Relevância” (métrica por projeto) passa a ter a seguinte redação: “Existe uma correlação positiva entre o número de anos de experiência em auditoria e a qualidade de auditoria. Auditores com experiência relevante e adequada formação têm uma maior capacidade de executar e definir uma estratégia de auditoria adaptada aos riscos e contexto das entidades auditadas.”

A secção “Contextualização” (métrica por projeto) passa a ter a seguinte redação: “Quando se identifique uma variação significativa entre dois exercícios, deve ser apresentado um breve enquadramento dos fatores que justificam tal ocorrência e as medidas implementadas e/ou a implementar.”

Na secção “Conceitos” (métrica por projeto) foram eliminados os conceitos “Experiência noutras funções”, “Número médio de anos de experiência no setor da entidade auditada”, “Setor de atividade” e “Setores de atividade relevantes”.

36. Experiência – exclusão das categorias abaixo de gerente (métrica por projeto e por firma)

Um respondente entende que a avaliação da experiência só deveria ser considerada a partir da categoria de gerente.

Atendendo à menor experiência dos colaboradores incluídos na categoria de staff, concordamos em eliminar esta categoria desta métrica. Não concordamos em eliminar a categoria de seniores, uma vez que estes já têm um conhecimento relevante em auditoria que entendemos não ser desprezável para a leitura desta métrica.

Face ao exposto, eliminámos a categoria profissional “Staff” do quadro de reporte da métrica por projeto e por firma.

37. Experiência – maior desagregação dos anos de experiência (métrica por projeto e por firma)

Um respondente sugere que os anos de experiência sejam repartidos entre experiência em auditoria, experiência profissional e número de anos na categoria profissional.

Consideramos que a inclusão de informação sobre outra experiência profissional e o número de anos na categoria profissional não acrescenta valor na leitura deste indicador.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

38. Formação – estagiários e trabalhadores temporários (métrica por firma)

Um respondente entende que devem ser incluídas as horas de formação dos estagiários e colaboradores temporários, dado que os colaboradores com menor experiência são admitidos sob a forma de contratos a termo certo ou estágios, findos os quais são admitidos como colaboradores com contratos sem termo. As modalidades de estágio e contrato a termo certo são a forma de contratação de colaboradores de menor experiência durante os primeiros meses de permanência na SROC.

Tendo em consideração à prática no mercado português no que se refere à contratação de novos colaboradores, concordamos em alterar o Guia no sentido de incluir nas horas de formação as horas dos estagiários e dos colaboradores temporários afetos a projetos de auditoria.

Face ao exposto, no conceito “Horas de formação - Incluem” foi adicionada a seguinte frase: “As horas de formação de estagiários e colaboradores temporários afetos a projetos de auditoria;”

No conceito “Horas de formação – Não incluem” a seguinte frase foi alterada para: “Horas de formação de staff não profissional (por exemplo, estagiários e colaboradores temporários não afetos a projetos de auditoria, staff de apoio administrativo, etc.);”

39. Formação – período de mensuração (métrica por firma)

Um respondente refere existir uma inconsistência entre o período em monitorização para as horas de formação (31 de dezembro) e o período em monitorização para outros AQI (30 de junho).

Conforme referido no ponto 12 deste relatório, todos os períodos de referência foram uniformizados, indo ao encontro da sugestão apresentada acima.

40. Formação – formação externa (métrica por firma)

Um respondente pretende clarificação sobre se a formação externa deve ser considerada neste indicador.

Concordamos em alterar o Guia, de forma a clarificar esta matéria. Desta forma, no conceito “Horas de formação – Incluem” foi adicionada a seguinte frase: “As horas de formação internas (ministradas pela firma de auditoria ou por outra firma da rede) e externas (ministradas por terceiros).”

41. Formação – desagregação da formação em auditoria e formação em contabilidade (métrica por firma)

Um respondente sugere o reporte individualizado da formação em contabilidade e da formação em auditoria, atendendo à relevância da formação nestas matérias. Propõe também que se indique o número de formandos para permitir obter uma visão geral sobre a abrangência e extensão das sessões de formação ao universo de colaboradores.

Consideramos que a sugestão de individualizar a formação em contabilidade e a formação em auditoria por colaborador, não acrescenta valor à leitura da métrica. Quanto à indicação do número de formandos, é prática das firmas de auditoria que a formação seja dada a todos os colaboradores incluídos na mesma categoria profissional, pelo que a inclusão desta informação nesta métrica também não acrescenta valor face ao objetivo do presente indicador.

Considerando que as sugestões apresentadas não acrescentam um elevado valor à leitura do indicador, e assegurando alguma simplificação nesta fase inicial, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

42. Formação – não desagregação das horas (métrica por firma)

Um respondente sugere a simplificação deste indicador, mediante a consideração apenas das horas de formação totais. A distinção das horas de formação pelo tipo de formação (e-learning, entre outros) proposta no Guia pode ser um encargo adicional, cuja utilidade pode não o justificar.

É fundamental assegurar que as horas de formação estão relacionadas com os temas relevantes para a profissão e como tal a não desagregação do conteúdo das formações (ex. Auditoria, Contabilidade, etc.) não permite concluir se a formação administrada é relevante para o desempenho dos colaboradores. Nesta medida, não concordamos com a sugestão apresentada de apresentar apenas o total de horas de formação, sem separação. A sugestão apresentada relacionada com a eliminação da desagregação do tipo de formação, a última versão do Guia já não contempla esse requisito.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

43. Formação – fórmula de cálculo (métrica por firma)

Um respondente sugere a reponderação (i) dos profissionais a considerar e (ii) da fórmula de cálculo, pois considera que talvez não seja adequada a divisão das horas de formação anuais pelo número de colaboradores no final do ano.

Consideramos que faz sentido manter todas as categorias profissionais indicadas no Guia na medida em que a formação é útil para todos os colaboradores envolvidos nos trabalhos de auditoria. A última versão do Guia já contempla a sugestão apresentada relacionada com a fórmula de cálculo.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

44. Rotação dos colaboradores – eliminação da métrica por projeto

Cinco respondentes sugerem a eliminação da métrica por projeto pelos seguintes motivos: (i) por considerarem que a rotação de colaboradores faz parte do modelo de negócio das firmas de auditoria, bem como o crescimento desses colaboradores e a sua progressão nas categorias profissionais, (ii) custos elevados na captura e tratamento da informação versus os benefícios decorrentes na avaliação da qualidade da auditoria, e (iii) regra geral, essa análise ser efetuada ao nível da firma e apenas quando necessário é que é realizada uma análise mais detalhada

para identificar e avaliar eventuais situações de rotação excessiva dos colaboradores em determinados projetos que possam impactar diretamente a qualidade das auditorias.

Adicionalmente, um dos respondentes considera que o apuramento das saídas de colaboradores durante o exercício deve ser efetuado somente para as categorias de seniores, gerentes e sócios e não incluir a categoria de *staff*. A inclusão desta categoria poderá conduzir a uma distorção do indicador, aumentando a rotação dos colaboradores sem que isso se traduza efetivamente num aumento do risco substancial pois, estes colaboradores são aqueles que têm menor responsabilidade e experiência ao nível do projeto.

Conforme apresentado no ponto 5 deste relatório, face às sugestões apresentadas, foi eliminado o indicador por projeto nesta primeira fase de aplicação.

Adicionalmente, a descrição da “Métrica por firma” passa a ter a seguinte redação: “Número de colaboradores de auditoria que saíram da firma no período de 12 meses findo em 30 de junho do exercício de referência (N) face ao total de colaboradores de auditoria da firma no início do período (1 de julho do exercício anterior ao do exercício de referência (N-1)). Este indicador não inclui métricas por projeto de auditoria, porém a firma de auditoria deve ter informação sistematizada sobre a rotação dos colaboradores que integram cada projeto de auditoria.”

45. Rotação dos colaboradores – contradição com a rotação dos elementos mais seniores da equipa prevista no Artigo 54.º do EOROC (métrica por projeto e por firma)

Um respondente entende existir uma contradição entre este indicador e a promoção da rotação da equipa de auditoria com maior senioridade como reforço da independência e qualidade do trabalho de auditoria, nos termos do artigo 54.º do EOROC.

Consideramos que não existe qualquer contradição, uma vez que, tal como referido no artigo 54.º do EOROC, o ROC/SROC que audite EIP tem de criar um mecanismo adequado de rotação gradual dos quadros superiores envolvidos na revisão legal das contas que inclua, pelo menos, as pessoas registadas como ROC, o que é indicativo que tal rotação, apesar de promovida para efeitos de independência, tem de ser gradual, exatamente para que possam ser tomadas as medidas necessárias para garantir que não houve perda de conhecimento no seio da equipa de auditoria.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

46. Rotação dos colaboradores – reporte dos motivos de saída dos colaboradores da firma (métrica por projeto e por firma)

Um respondente considera ser útil reportar os motivos de saídas dos colaboradores, nomeadamente a sinalização de eventuais saídas de *staff* sénior para os quadros de sociedades auditadas, bem como uma descrição sumária das políticas internas implementadas para garantir a independência e idoneidade dos seus quadros, nomeadamente de níveis mais seniores das equipas (a partir de gerente), com o reporte dos eventuais temas de conflitos de interesse que sejam identificados e os mecanismos de correção/mitigação colocados em prática, complementando a informação sobre estes temas constante do relatório de transparência.

Esta matéria foi avaliada no seio do GT, tendo-se concluído pela não solicitação desta informação, uma vez que as firmas de auditoria possuem um Código de Ética que os seus colaboradores têm de obedecer. Adicionalmente, muitas vezes a saída de colaboradores é por motivos pessoais, pelo que saber esta informação em nada contribui para aferir sobre a qualidade dos trabalhos de auditoria.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

47. Horas por fases de auditoria – dificuldades na obtenção dos dados (métrica por projeto)

Oito respondentes sugerem que este indicador seja eliminado pelos seguintes motivos: (i) o conceito de fases de auditoria não é estanque, uma vez que resulta das normas internacionais de auditoria que as várias fases de auditoria não são executadas de forma isolada e são, pelo contrário, interdependentes entre si, (ii) esta informação, regra geral, não consta dos sistemas de informação das firmas de auditoria, pelo que a sua captação é complexa e irá implicar uma forte componente manual, e (iii) não consideram ser útil para avaliar a qualidade da auditoria e pode proporcionar conclusões precipitadas e pouco sustentadas

Adicionalmente, um dos respondentes sugere que não se deve autonomizar a fase de "conclusão", uma vez que esta fase corresponderá ao encerramento da fase de execução da auditoria.

Concordamos que possa existir alguma dificuldade no preenchimento das métricas deste indicador, desde logo porque esta informação atualmente poderá não estar registada nos sistemas informáticos das firmas de auditoria, no entanto, conforme referido no Guia o reporte a realizar no primeiro ano será efetuado com base na informação disponível (melhores esforços). Consideramos manter este indicador, uma vez que permite aferir se o auditor identificou os riscos, definiu os procedimentos de auditoria e comunicou as conclusões do trabalho de forma tempestiva e planeada. Permite igualmente saber quem esteve envolvido em cada uma das fases de auditoria, nomeadamente na fase de planeamento (fase crítica no que se refere à definição da estratégia de auditoria).

Dois respondentes apontam uma gralha no quadro de reporte quando na primeira linha do quadro se menciona "horas médias anuais de formação". No quadro de reporte, onde estava "Horas médias anuais de formação" passou a estar "Horas incorridas no projeto de auditoria".

Um dos respondentes sugere que seja incluído no quadro de reporte a data de início planeada e a data de início efetiva para todas as fases de auditoria assim como a duração planeada e a duração efetiva para todas as fases. Entendemos que esta informação já consta do quadro de reporte, pelo que não foram efetuadas alterações ao Guia relativamente a esta matéria. O mesmo respondente sugere que na secção "Contextualização" quando se indica que a firma de auditoria deve incluir uma explicação sobre os desvios entre as datas de conclusão e as horas planeadas e reais, seja também dada informação sobre se os desvios reportados originaram ajustes nos honorários contratualizados. Não acolhemos esta sugestão por considerarmos que esta informação não é relevante tendo em conta os objetivos deste indicador.

48. Resultados dos controlos de qualidade – eliminação da métrica por firma

Um respondente considera que este indicador e respetiva métrica devem ser eliminados. Considera que, dada a natureza não pública de informação relacionada com resultados de controlos de qualidade internos e externos (efetuados por autoridades competentes), não pode ser pedido às firmas de auditoria que divulguem esses resultados publicamente ou a determinadas entidades.

Conforme referido no ponto 10 deste relatório, a versão atual do Guia não apresenta nenhuma recomendação sobre a publicação dos AQI nem sobre a sua disponibilização a terceiros que não a CMVM, sendo que a possibilidade de publicação das métricas por firma e a disponibilização dos AQI a terceiros serão matérias a avaliar numa fase subsequente.

Salientamos que este indicador consta de vários modelos de AQI de jurisdições internacionais, tais como o PCAOB³ e ACRA⁴. O GT não identificou nenhuma especificidade que levasse a concluir que este indicador não era aplicável ao mercado português. Por outro lado, o indicador apenas sugere a apresentação de dados que demonstram que existe um sistema de controlo de qualidade nas firmas de auditoria, não sendo possível o público em geral concluir e/ou retirar conclusões erróneas sobre os resultados do controlo de qualidade.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

49. Funções de controlo de qualidade – simplificação dos conceitos associados a funções de controlo de qualidade (indicador por firma)

Um respondente considera que os conceitos associados às funções de controlo de qualidade deveriam ser mais objetivos e menos abrangentes, simplificando o apuramento das horas totais incorridas, por forma a reduzir a complexidade de determinação deste indicador.

Outro respondente sugere a simplificação na informação qualitativa pedida, de modo a reduzir os custos das firmas na preparação da informação.

É nossa interpretação que este indicador é suficientemente objetivo pois explica o tipo de atividades que devem ser consideradas e, por outro lado, o que é sugerido ao nível da contextualização é uma breve explicação da estrutura organizacional da firma de auditoria e um enquadramento das variações significativas.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

³ *Public Company Accounting Oversight Board* (Estados Unidos da América).

⁴ *Accounting and Corporate Regulatory Authority* (Singapura).

50. Funções de controlo de qualidade – distinção entre EIP e Não EIP (indicador por firma)

Um respondente considera relevante que neste indicador se faça a distinção entre horas de funções de controlo de qualidade de EIP e de NEIP.

Consideramos que a relação custo/benefício desta desagregação é elevada, uma vez que, tipicamente, nestas funções não existe essa desagregação e o seu apuramento seria muito complexo.

Face ao exposto, não foi realizada qualquer alteração ao Guia sobre esta matéria.

51. Glossário – definição de equipa de auditoria

Um respondente sugere maior cuidado na definição de equipa de auditoria, nomeadamente no que se refere a estagiários, colaboradores temporários e especialistas. Considera que as firmas de auditoria poderão definir quem são os elementos da equipa numa fase inicial e, se entendido necessário e adequado, procurar-se depois uma definição abrangente, se possível.

Relativamente aos especialistas/peritos, concordamos em eliminar a exclusão prevista no conceito de “Equipa de auditoria” (“Exclui o perito externo do auditor contratado pela firma ou por uma firma da rede”).

No que se refere aos estagiários e colaboradores temporários, a atual definição inclui todo o pessoal que executa o trabalho, não se excluindo nenhum tipo de colaboradores.