

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

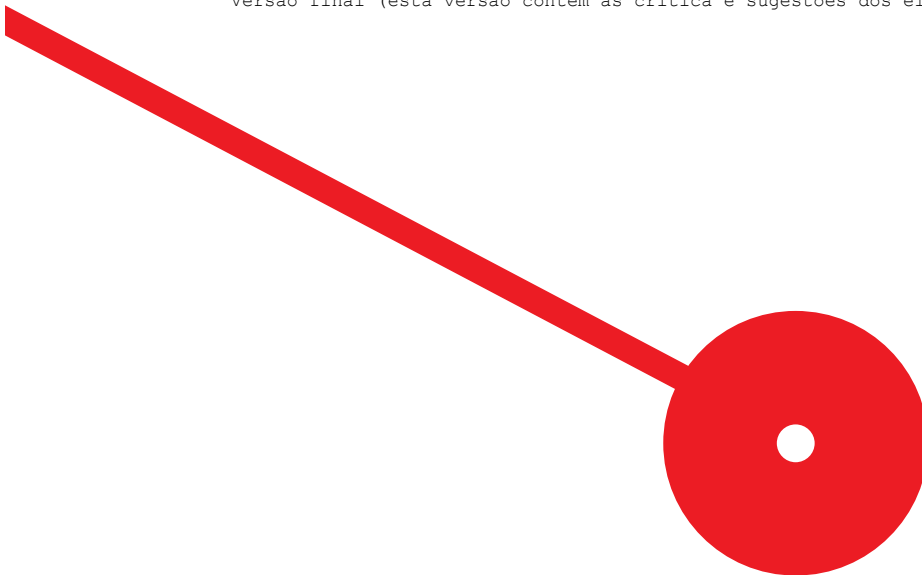
M MESTRADO EM
AUDITORIA

Alterações à ISA 600 e o
Impacto na Auditoria de
Grupos
Jéssica Rocha

10/2025

Versão final (esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Jéssica Rocha. Alterações à ISA 600 e o Impacto na Auditoria
de Grupos
10/2025



M MESTRADO EM
AUDITORIA

Alterações à ISA 600 e o Impacto na Auditoria de Grupos

Jéssica Rocha

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

Agradecimentos

Dedico o presente trabalho ao meu companheiro de todas as horas, o meu querido Hugo. O teu apoio, paciência e incentivo constante foram fundamentais ao longo de todo o meu percurso académico, especialmente nos momentos em que a motivação parecia faltar. Sem ti, este percurso teria sido muito mais difícil.

Agradeço também à minha mãe, não apenas pelos inevitáveis “sustos e dores de cabeça”, mas, sobretudo, pelo carinho, amor e confiança incondicional que sempre depositou em mim. Ao meu irmão e aos meus amigos, agradeço por estarem presentes e por torcerem por mim, mesmo à distância, e contribuírem de forma silenciosa, mas significativa, para que eu chegasse até aqui.

Agradeço também ao ISCAP, por me proporcionar o ambiente académico, os recursos e o suporte necessários para a realização deste projeto.

A todos, o meu mais sincero obrigada!

Resumo:

A presente investigação analisa as alterações mais recentes à norma ISA 600 e o seu impacto na execução das auditorias de grupo. As mudanças resultantes da revisão promovida pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), procuram reforçar a coerência, a qualidade e a transparência do processo de auditoria em contextos organizacionais cada vez mais complexos.

O estudo foca-se em três aspetos essenciais: (i) a clarificação das responsabilidades do auditor do grupo, que exige um conhecimento mais aprofundado da estrutura e do ambiente de controlo; (ii) a introdução de uma abordagem mais integrada e baseada no risco, coerente com outras normas revistas, como a ISA 315; e (iii) o impacto das novas exigências de comunicação, coordenação e documentação entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes. De forma a complementar a investigação e auxiliar o estudo realizado, foram conduzidas entrevistas com profissionais da área com o objetivo de obter as suas perspetivas sobre o tema em análise.

O trabalho encontra-se estruturado em três capítulos principais. O primeiro capítulo apresenta uma revisão completa da literatura, abordando os principais conceitos teóricos. O segundo capítulo inicia a componente prática da investigação, centrando-se na metodologia de investigação adotada no estudo e os motivos da escolha da mesma. Por último, o terceiro capítulo tem o intuito de analisar, discutir e interpretar os resultados obtidos a partir das entrevistas realizadas, de forma a extrair conclusões fundamentadas e relevantes para o estudo.

A análise comparativa entre a norma anterior e a versão de 2022, complementada por contributos de profissionais do setor, revela melhorias na qualidade e uniformidade da auditoria, embora imponha maiores exigências de planeamento, supervisão e recursos. Em síntese, a nova ISA 600 representa um avanço na modernização das auditorias de grupo.

Palavras-chave: ISA 600, Auditoria de Grupo, Risco e Qualidade

Abstract:

The present research analyzes the most recent amendments to ISA 600 and their impact on the execution of group audits. The changes resulting from the revision promoted by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) aim to strengthen the coherence, quality, and transparency of the audit process in increasingly complex organizational contexts.

The study focuses on three essential aspects: (i) the clarification of the group auditor's responsibilities, which requires a deeper understanding of the structure and control environment; (ii) the introduction of a more integrated and risk-based approach, consistent with other revised standards such as ISA 315; and (iii) the impact of the new communication, coordination, and documentation requirements between the group auditor and the component auditors. To complement the research and support the study, interviews were conducted with professionals in the field in order to gather their perspectives on the topic under analysis.

The work is structured into three main chapters. The first chapter presents a comprehensive review of the literature, addressing the main theoretical concepts. The second chapter introduces the practical component of the research, focusing on the methodological approach adopted in the study and the reasons underlying its selection. Finally, the third chapter aims to analyze, discuss, and interpret the results obtained from the interviews, in order to draw well-founded and relevant conclusions for the study.

A comparative analysis between the previous standard and the 2022 version, complemented by insights from industry professionals, reveals improvements in the quality and consistency of audits, although it also introduces greater demands in terms of planning, supervision, and resources. In summary, the new ISA 600 represents a significant step forward in the modernization of group audits.

Key words: ISA 600, Group Audit, Risk and Quality

Índice Geral

Capítulo – Introdução	1
Capítulo I – Revisão de Literatura	4
1 Auditoria e Normas Internacionais.....	5
1.1 Auditoria.....	6
1.1.1 História	7
1.1.2 Objetivos da Auditoria	9
1.1.3 Auditorias de Grupo	10
1.2 Normas Internacionais de Auditoria (ISA).....	12
1.3 ISA 600: Normas e Práticas em Auditoria de Grupos.....	13
1.3.1 A ISA 600 no Contexto da Auditoria de Grupos	15
1.3.2 Análise das Alterações à ISA 600	17
1.4 Impacto e Desafios Associados à ISA 600.....	19
1.5 Questões de Investigação e Objetivos	22
Capítulo II – Metodologia de Investigação	24
2 Métodos de Investigação	25
2.1 Enquadramento Teórico das Metodologias de Investigação	25
2.1.1 Metodologias de Investigação Quantitativas.....	27
2.1.2 Metodologias de Investigação Qualitativas.....	28
2.1.3 Metodologias de Investigação Mista	29
2.2 Metodologia de Investigação Adotada	30
2.3 Recolha de dados	31
2.3.1 Caraterização da Amostra.....	33
2.4 Questões de Investigação e Testes de Pressupostos	36
Capítulo III – Estudo Empírico.....	40
3 Análise Prática das Alterações	41
3.1 Modelo de Análise.....	41

3.2	Análise das Entrevistas: Categorias, Códigos e Pressupostos.....	43
3.2.1	Experiência do Auditor.....	45
3.2.2	Formação Profissional.....	49
3.2.3	Procedimentos Adotados.....	55
3.2.4	Dimensão da Empresa.....	59
3.2.5	Eficácia da ISA 600 Revista.....	62
3.3	Conclusão dos Pressupostos e Ligação às Questões de Investigação	63
3.4	Desafios e Oportunidades na Aplicação da ISA 600.....	68
	Capítulo – Conclusão	70
	Referências bibliográficas.....	76
	Apêndices.....	82
	Apêndice I – Guião da Entrevista.....	83

Índice de Figuras

Figura 1 - Diagrama sobre o Processo de Codificação.....	42
--	----

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Contextualização dos Entrevistados	34
Tabela 2 - Relação entre os Pressupostos e as Questões de Investigação	38
Tabela 3 - Estrutura da análise subsequente das entrevistas	44
Tabela 4 - Enquadramento das entrevistas: (Experiência)	46
Tabela 5 - Experiência do Auditor	48
Tabela 6 - Enquadramento das entrevistas: (Formação)	50
Tabela 7 - Formação Contínua do Auditor	53
Tabela 8 - Formação Realizada do Auditor	54
Tabela 9 - Enquadramento das entrevistas: (Procedimentos Adotados)	55
Tabela 10 - Procedimentos Adotados do Auditor	58
Tabela 11 - Dimensão da Empresa do Auditor.....	61

Lista de Abreviaturas

ACFE – Association of Certified Fraud Examiners

AIA – American Institute of Accountants

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CLC – Certificação Legal de Contas

GAT – Guia de Aplicação Técnica

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC – International of Federation of Accountants

ISA – International Standard on Auditing

ISQM – International Standard on Quality Management

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisores Oficiais de Conta

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

No contexto atual, a auditoria desempenha um papel importantíssimo na promoção da transparência e da confiança nas demonstrações financeiras das entidades empresariais. A adoção das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) é fundamental para assegurar que as auditorias sejam realizadas de acordo com padrões elevados de qualidade e consistência. Entre essas normas, a ISA 600 destaca-se por tratar das considerações especiais em auditorias de demonstrações financeiras de grupos, estabelecendo diretrizes claras para a atuação dos auditores do grupo e dos componentes.

Este trabalho pretende explorar em profundidade a ISA 600, analisando as suas normas e práticas, bem como as recentes alterações introduzidas e o impacto destas na auditoria de grupos. Além disso, este estudo inclui uma análise das alterações à ISA 600 através de uma análise específica aos desafios e oportunidades associados à sua aplicação. Para tal, será adotada uma metodologia de investigação rigorosa através de técnicas qualitativas baseadas em entrevistas realizadas a profissionais da área de auditoria. As entrevistas visam compreender as perspetivas dos profissionais relativamente às mudanças introduzidas e ao seu impacto na prática da auditoria.

Assim, o trabalho estará dividido em três grandes capítulos. No primeiro capítulo irá ser realizada uma revisão completa de literatura, serão abordados temas como a história da auditoria, os seus objetivos e a evolução das Normas Internacionais de Auditoria. Este capítulo visa oferecer uma compreensão sólida dos fundamentos teóricos que serão cruciais para contextualizar o tema em análise. O segundo capítulo iniciará a componente prática da investigação, centrando-se na metodologia de investigação. Este capítulo descreverá, de forma detalhada, os métodos e técnicas de investigação aplicados, acompanhados da fundamentação que justificou a sua adoção. Posteriormente, será apresentada a recolha de dados realizada, acompanhada por uma explicação detalhada da caracterização da amostra utilizada no estudo. Além disso, serão definidas as questões de investigação e pressupostos relevantes para o tema. Por último, o terceiro capítulo tem o intuito de analisar, discutir e interpretar os resultados obtidos a partir das entrevistas realizadas, de forma a extrair conclusões fundamentadas e relevantes para o estudo. Por fim, pretende-se que este capítulo permita responder às questões de investigação e aos pressupostos colocados no capítulo anterior, para assim, consolidar as conclusões possíveis retiradas da investigação.

Este estudo tem a finalidade de contribuir para o conhecimento e a prática da auditoria de grupos, oferecer insights valiosos para auditores, reguladores e outras partes interessadas

e promover a melhoria contínua dos processos de auditoria e a confiança nas informações financeiras apresentadas.

CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA

1 Auditoria e Normas Internacionais

Desde sempre existem ações duvidosas, com o intuito de obter vantagem sobre algo de forma explícita ou implícita. Por essa razão, como por exemplo a elisão fiscal, onde o contribuinte cumpre as normas estabelecidas pela lei, no entanto aproveita as lacunas para evitar a tributação total ou parcial, ou a evasão fiscal, onde o contribuinte não cumpre as suas obrigações fiscais, assim, por essas “oportunidades” surgiu a necessidade de criar as Normas Internacionais de Auditoria com o intuito de direcionar as Empresas a seguirem os critérios legais mais adequados.

Um exemplo simbólico destas ações está escrito na Bíblia, no momento onde se conta a história de Adão e Eva, que começou a ser escrita antes de Cristo. Esta história conta que Eva, influenciada pela serpente, comeu do fruto proibido e convenceu Adão a fazer o mesmo. Assim, ambos violaram a única regra explícita que lhes tinha sido dada por Deus. Esta ação de desobediência trouxe consequências severas, não só para eles, mas para toda a humanidade.

Este relato bíblico é frequentemente interpretado como um símbolo da tentação e da consequente queda do ser humano, reflete assim a luta constante entre seguir as normas estabelecidas ou ceder às lacunas que permitem vantagens próprias. Tal como na elisão ou evasão fiscal, onde há uma escolha consciente de aproveitar ou violar as normas para benefício pessoal, assim, a história de Adão e Eva exemplifica que cada ação gera uma consequência. A analogia evidencia a importância de existir normas claras e auditorias completas para assegurar que todas as ações das empresas sejam transparentes e éticas, e dessa forma evitar que haja vantagens injustas das imperfeições do sistema.

Em complemento, ao longo destes últimos anos, é evidente o desenvolvimento da tecnologia. A sociedade em geral tem-se tornado numa sociedade muito mais informada e com fácil acesso a toda a informação relevante presente nas empresas. Atualmente, quando se descobre uma fraude, corrupção, branqueamento de capitais ou outras quaisquer ilegalidades, a informação é divulgada por todos os órgãos de comunicação social e concede uma visão muito negativa às entidades, deteriora a confiança dos investidores e da sociedade, e, pode mesmo levar à falência e perda de milhares de euros como nos exemplos dos casos da *Swiss Air* e *Xerox*, mencionado por Almeida (2004)

Assim, neste contexto, a transparência e a credibilidade tornaram-se fatores críticos para a sustentabilidade das entidades no ambiente contemporâneo. É nesse ponto que a

auditoria, orientada por Normas Internacionais de Auditoria (ISAs), desempenham um papel fundamental. As Normas estabelecem diretrizes e procedimentos que ajudam a garantir a qualidade das auditorias, promovendo práticas globais que aumentam a fiabilidade das informações financeiras, onde, além de ajudarem a detetar e prevenir a existência de irregularidades também contribuem para melhorar os controlos internos, elevar a transparência e restaurar a confiança. Além disso, vários autores como o Hay e Cordery (2018) afirmam vivamente que são as auditorias que transmitem confiança aos *stakeholders*, e são eles que permitem que as entidades continuem a ser financiadas e possam continuar a sua progressão. Assim, o IFAC, afirma que o objetivo da Auditoria, mais particularmente da Auditoria Financeira, é aumentar o grau de confiança dos *stakeholders* interessados nas demonstrações financeiras.

O estudo será focado essencialmente nas auditorias de grupos e no papel da ISA 600 IAASB (2020, 2022), contudo para uma melhor compreensão das ISAs e da ISA 600 convém inicialmente perceber-se bem o conceito de auditoria e de auditoria de grupo, além dos seus principais objetivos. Quer a Auditoria quer as ISAs surgem como ferramentas essenciais para a gestão empresarial e para a proteção dos interesses dos *stakeholders*, alinhando-se às exigências de um mundo cada vez mais globalizado e interligado.

1.1 Auditoria

Segundo Costa (2023) termo de Auditoria é uma palavra que derivou do latim, *audire* e *auditore*, que em português significa ouvir e aquele que ouve. Assim, o conceito está relacionado com a capacidade do ser humano de ouvir e avaliar as diversas informações, principalmente no contexto financeiro e administrativo. O autor Attie (2011) também afirma que com o tempo, a palavra evoluiu e que na realidade foi adotada da palavra inglesa *to audit* que significa examinar, ajustar, corrigir e certificar. O mesmo autor afirma que embora o termo seja utilizado frequentemente no ramo da contabilidade, ele não é exclusivo dessa área e é utilizada em diversas outras atividades que exijam um processo de verificação, avaliação ou revisão, com objetivos de assegurar a conformidade e a qualidade das informações ou processos analisados.

A OROC, define a Auditoria às Contas ou Financeira como sendo uma atividade de revisão legal ou voluntária das contas e a prestação de outros serviços relacionados com

as contas de empresas. Esta atividade deve ser realizada por profissionais legalmente habilitados de acordo com as normas de auditoria nacionais e internacionais.

Segundo Alves (2015) pode-se entender por auditoria “o processo de acumulação e avaliação de prova sobre certa matéria para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa matéria e os critérios estabelecidos para a mesma. Essa matéria pode, de entre outras, revestir a forma de informação financeira ou não financeira, procedimentos, conduta das operações, resultados das operações, ou o cumprimento das leis, regulamentos e ordens”. Assim, pode-se entender que a Auditoria consiste numa atividade de recolha, exame e avaliação de informação com o objetivo de garantir a conformidade das informações e, para isso, segue determinados critérios pré-estabelecidos.

Assim, com o passar do tempo, o conceito tem sido ampliado e dessa forma tem evoluído, tornando-se num processo formal e sistemático de análise e avaliação de informações, processos ou sistemas de controlo. Diversos autores afirmam que a auditoria se transformou numa ferramenta essencial para garantir a transparência, a conformidade e a possibilidade de existir uma melhoria contínua nas mais diversas áreas.

1.1.1 História

A história da Auditoria remonta a uma época longínqua quando as primeiras civilizações começaram a organizar-se de forma mais estruturada. À medida que as sociedades se tornaram mais complexas, a auditoria evoluiu para uma maior formalidade, com o intuito de assegurar a transparência, a conformidade e a precisão das informações financeiras e operacionais.

Segundo Costa (2023) por volta do ano 4000 A.C., já se associava práticas de auditorias a cobranças de impostos e controlos dos armazéns pertencentes aos faraós, nomeadamente na Babilonia, no Egito e na China. Os autores Valencio e Ngueve (2014) mencionam o mesmo e apenas acrescem a existência de registos bíblicos que sugerem a realização de auditorias surpresa, embora com um carácter muito rudimentar. Estes relatos indicam que mesmo em tempos antigos, já se procurava realizar algum tipo de verificação das atividades, embora que fosse de uma forma mais simples em comparação com as práticas modernas e atuais da auditoria.

Contudo, quase todos os autores fazem referência e afirmam que a auditoria como hoje a conhecemos terá tido origem em meados do século XIX na Grã-Bretanha, com a revolução industrial. Lee e Azham (2007), afirma que os mais diversos relatos mostram que a auditoria possuía pouca aplicação comercial. Ainda de acordo com Lee e Azham (2007) e também Costa (2023) o surgimento desta revolução levou a um crescimento da economia o que conseqüentemente provocou um crescimento nas transações comerciais e a existência de uma maior complexidade na hierarquia das entidades. Isto levou a um aumento da dificuldade no controlo interno e na gestão dos mais diversos ativos. Assim, segundo estes autores, essa expansão do capitalismo provocou a evolução da auditoria externa já que a obtenção de financiamento se tornou um fator essencial para o sucesso das empresas.

Em 1887, Costa (2023) conta que foi criado um órgão denominado AIA que realizou as primeiras publicações e documentos técnicos sobre auditoria. Este órgão, viria a ser substituído em 1957 pelo AICPA, que foi decisivo para a prática de auditoria, pois a AICPA, foi o primeiro órgão a divulgar normas de auditoria, tendo isto acontecido em 1948.

A maior evolução e mudanças na auditoria têm surgido a partir da década de 1990, que têm sido impulsionadas pelo crescimento acelerado das economias globais. Tal como mencionam Lee e Azham (2007), a partir da sua criação, a profissão tem vindo a assumir uma responsabilidade cada vez maior em identificar fraudes, além de avaliar e comunicar mais claramente as dúvidas sobre a continuidade de uma entidade, em resposta à crescente preocupação da sociedade e dos *stakeholders* com questões sobre a confiança na gestão. A adoção da abordagem de risco empresarial, por sua vez, melhora a capacidade do auditor de cumprir essas responsabilidades. Assim, atualmente, a auditoria vai muito além da função tradicional de verificar demonstrações financeiras e tem como principal objetivo o de conferir credibilidade às informações financeiras e não financeiras apresentadas pela gestão em relatórios anuais.

Para Costa (2023) outro fator importante na história da auditoria foi a criação da lei Sarbanes-Oxley Act em 2002 nos Estados Unidos da América. Esta lei surge devido a uma série de escândalos contabilísticos e financeiros que ocorreram no final do século XX, com o intuito de restabelecer a confiança dos investidores e impulsionar o mercado de capitais.

Para terminar, é importante mencionar que nas últimas décadas, Eltweri et al. (2022), mencionam que o foco da auditoria tem sido na elaboração e adoção das normas internacionais de auditoria, especialmente em grandes economias desenvolvidas como a União Europeia, os Estados Unidos e o Canadá. No entanto, as adoções dessas normas em países em desenvolvimento ainda apresentam desafios significativos, sendo particularmente limitada em regiões como o Norte da África. Assim, a harmonização global das práticas de auditoria continua distante, sobretudo devido à falta de recursos éticos e morais competentes para sua implementação.

Posto isto, atualmente, à medida que vivemos num mundo cada vez mais globalizado, a principal preocupação na área da auditoria está na constante harmonização e adoção de normas e padrões internacionais.

1.1.2 Objetivos da Auditoria

Segundo Eltweri et al. (2022) a profissão de auditoria desempenha um papel crucial no cenário internacional, especialmente em instituições que oferecem assistência financeira a economias em desenvolvimento. O processo de auditoria é fundamental para assegurar o uso responsável dos recursos financeiros e combater a corrupção. Além disso, para Lee e Azham (2007) os objetivos da auditoria e o papel dos auditores estão em constante mudança, pois essa é influenciada por fatores contextuais, como acontecimentos históricos, o veredito dos tribunais ou do desenvolvimento tecnológico.

Nos dias de hoje, os auditores têm mais responsabilidades além das que possuíam no seu início. Cosserrat (2008) afirma que se espera que além de aumentarem a credibilidade das demonstrações financeiras, hoje os auditores também sejam capazes de fornecer serviços de valor agregado, como relatar irregularidades, identificar riscos comerciais e aconselhar sobre o ambiente de controlo interno.

A ocorrência de irregularidades e fraudes é um problema que tem existido muito nas entidades e a sociedade tem exigido cada vez mais que a auditoria esteja mais presente na sua deteção. De acordo com o ISA, a fraude caracteriza-se como um ato intencional baseado na manipulação e no engano cometido por um ou mais indivíduos a fim de obter vantagens. O facto de ser intencional assume particular relevância, isto porque é, apenas, considerado fraude quando há provas da intenção. Um erro constantemente cometido ao

abordar-se o termo é assumir sempre a existência de fraude quando cometido um crime, sendo isto incorreto e, portanto, não deve ser afirmado. Tendo em conta o ACFE, a fraude só se considera crime quando existe uma deturpação da verdade ou ocultação de um fator material para induzir outro a agir em seu prejuízo, ou seja, quando a mentira tem o objetivo de privar e prejudicar uma determinada pessoa ou organização em benefício próprio.

Esta exigência é abordada pelo autor Hassink et al. (2009) quando este afirma que “em muitos casos as falências dos negócios podem estar relacionadas com ações levadas a cabo por gestores ou shareholders dominantes e nesses casos, as estruturas de corporate governance deveriam ter detetado qualquer comportamento desviante pela parte dominante. No início, esse comportamento, pode estar ausente”.

Por outro lado, o IFAC revela que “o objetivo duma auditoria às demonstrações financeiras, preparadas dentro de uma estrutura de políticas reconhecidas, é habilitar um auditor a expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras. A opinião do auditor ajuda a dar credibilidade às demonstrações. Contudo, o utente não deve assumir que a opinião do auditor é uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade nem numa opinião quanto à eficiência ou eficácia de que a administração conduziu os negócios da entidade.

Hay e Cordery (2018) afirmam que exames históricos do papel da contabilidade e auditoria fornecem uma visão geral das evidências dos benefícios de uma boa auditoria para uma sociedade ou país como um todo. O Tepalagul e Lin (2015) mostram no seu estudo que a independência do auditor é importante e que tem impacto na qualidade da auditoria.

1.1.3 Auditorias de Grupo

Para entendermos o funcionamento e o impacto da ISA 600, a compreensão das auditorias de grupo é fundamental. Westervelt (2014) refere que as auditorias de grupo são auditorias de demonstrações financeiras que incluem as informações financeiras de mais de um componente. Segundo este, o componente trata-se de uma entidade ou atividade empresarial para a qual a administração do grupo ou componente prepara informações financeiras que devem ser incluídas nas demonstrações consolidadas do grupo. Além

disso, um componente pode incluir, mas não está limitado a subsidiárias, localizações geográficas, divisões, investimentos, produtos ou serviços, funções, processos ou unidades componentes de governos. O autor continua a explicar que o primeiro passo para determinar se a auditoria é uma auditoria de grupo é a consideração dos componentes, incluindo determinar se as demonstrações financeiras incluem as informações financeiras de mais do que um componente. Se sim, a documentação da auditoria deve incluir uma análise dos componentes de acordo com o padrão. Assim, pode-se compreender que a auditoria de grupo se refere ao processo de auditar demonstrações financeiras consolidadas de um conjunto de entidades inter-relacionadas, como subsidiárias ou divisões de uma empresa-mãe.

Um ponto interessante de realçar sobre as auditorias de grupo, é que estas, segundo a Crowe (2023) uma multinacional de renome especializada em fiscalidade, auditoria, consultoria e outsourcing, apresentam muitas questões sobre a independência e que, portanto, tem existido várias incertezas e tem havido práticas inconsistentes em todo o mundo sobre as considerações de independência em auditoria das demonstrações financeiras de grupos. Carson et al. (2022) faz referência à existência de estudos que identificam diversas falhas de coordenação e comunicação sendo estes os desafios centrais nas auditorias de grupos globais, confirmando que a interação entre auditores de grupo e auditores de componentes é um ponto crítico na qualidade da auditoria.

A ISA 600, surgiu precisamente como uma tentativa de abordar questões como a inconsistência nas práticas e as preocupações com a independência no contexto de auditorias de grupo. Tendo em conta Carson et al. (2022), esta norma sofreu uma grande revisão com o intuito de reforçar os seus requisitos e atualizar as suas orientações e de fortalecer a responsabilidade do auditor principal na condução dessas auditorias resultando na publicação da ISA 600 Revista, que entrou em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que começam a partir de 15 de dezembro de 2023.

Dessa forma, as auditorias de grupo apresentam desafios únicos, especialmente no que diz respeito à coordenação entre os auditores de componentes e o auditor principal, bem como às questões relacionadas à independência e consistência nas práticas internacionais. Esses desafios não apenas impactam a qualidade da auditoria, mas também geram incertezas que podem comprometer a confiança no processo de auditoria de demonstrações consolidadas.

Nesse contexto, a ISA 600 desempenha um papel crucial, pois foi concebida para tentar responder a estes problemas e proporcionar um conjunto de diretrizes claras e completas. A seguir, será abordado e em maior pormenor as Normas Internacionais de Auditoria e a ISA 600.

1.2 Normas Internacionais de Auditoria

De acordo com Eltweri et al. (2022), a adoção das ISA's a nível global pode enfrentar desafios significativos, especialmente devido às particularidades jurídicas e regulamentares de cada país. A diversidade dessas especificidades torna a harmonização tanto a nível nacional quanto internacional essencial para assegurar a confiabilidade e a comparabilidade das informações financeiras.

Além disso, Eltweri et al. (2022) destacam que a implementação das normas internacionais de auditoria em países em desenvolvimento enfrenta desafios significativos. Em regiões como o Norte da África, a adoção dessas normas é particularmente limitada devido à falta de mecanismos fortes para a sua implementação. Consequentemente, a harmonização global das práticas de auditoria ainda está longe de ser alcançada. Nesse contexto, torna-se essencial desenvolver estratégias complementares que facilitem a reestruturação da educação e a formação de profissionais de contabilidade e auditoria. A capacidade adequada desses profissionais é essencial para garantir a aplicação eficaz das normas. Esta abordagem está em conformidade com a visão que enfatiza a harmonização global da profissão de auditoria depende não apenas da adoção das normas internacionais, mas também da melhoria contínua da profissão por meio de iniciativas modernas e atuais.

Dessa forma, a combinação de uma adoção mais uniforme das ISAs e a melhoria contínua na formação e capacitação dos profissionais são passos fundamentais para fortalecer a profissão de auditoria a nível global e garantir uma maior qualidade e consistência das informações financeiras auditadas.

1.3 ISA 600: Normas e Práticas em Auditoria de Grupos

De acordo com Panteleiev (2019), a ISA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupo, define os objetivos e requisitos específicos para auditorias de demonstrações financeiras de grupos, isso inclui responsabilidades pela tomada de decisões, aceitação e continuidade da tarefa, desenvolvimento de uma estratégia geral e de um plano de auditoria, da compreensão do grupo e dos seus componentes, materialidade, resposta aos riscos, processo de consolidação, eventos subsequentes ao período de relatório, notificação de informações ao auditor do componente, avaliação da suficiência e aceitabilidade das provas de auditoria, comunicação de informações aos administradores do grupo e às mais altas autoridades do grupo empresarial, e documentação. Posto isto, é essencial compreender a norma original antes de analisar as mudanças introduzidas na versão revista.

A consolidação das demonstrações do grupo no intuito da auditoria externa (independente) é muitas vezes complexa devido à natureza das operações envolvidas, e também, das responsabilidades tanto do auditor do grupo quanto do auditor do componente, o que por vezes exige medidas atípicas. A ISA 600 fornece os requisitos para assegurar a qualidade da auditoria das demonstrações financeiras do grupo.

E, para compreender as alterações efetuadas, é necessário ter uma visão clara da versão original da ISA 600, que entrou em vigor em 2009. Esta norma definiu conceitos fundamentais como "auditor de componente" e "componente significativo", além de descrever os papéis e responsabilidades de cada auditor envolvido no processo. A norma também destacou a necessidade de interação eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes, com instruções claras sobre a natureza, extensão e objetivos do trabalho a ser realizado. O processo de consolidação das demonstrações financeiras, incluí a eliminação de transações de partes relacionadas e a aplicação consistente de políticas contabilísticas, foi um dos aspetos centrais abordados. Com a implementação da ISA 600, houve avanços significativos na consistência e qualidade das auditorias de grupos, mas surgiram desafios como a adaptação a diferentes estruturas organizacionais, o acesso restrito a informações financeiras dos componentes e as dificuldades de supervisão dos componentes em jurisdições distintas. Assim, compreender a versão anterior e sua aplicação prática facilita a interpretação das alterações introduzidas na versão revista de 2022. Este percurso lógico permite entender não apenas o que foi modificado, mas

também os motivos por trás das mudanças, garantindo uma aplicação eficaz e consistente da nova norma nas auditorias de grupos atuais.

O principal objetivo da norma é assegurar que o auditor do grupo possa planejar adequadamente a auditoria, desenvolvendo uma estratégia global e um plano detalhado que complete a identificação de componentes significativos, a definição dos níveis de materialidade e a coordenação com os auditores de componentes. Este planeamento eficaz permite alocar recursos de maneira adequada e focar os esforços nas áreas de maior risco, para garantir a eficiência e a complexidade do processo. A ISA 600 determina que o auditor do grupo avalie a viabilidade da auditoria antes de aceitá-la, e verificar a possibilidade de obter as provas necessárias e identificar eventuais limitações de acesso às informações.

A supervisão e avaliação do trabalho realizado pelos auditores dos componentes é um ponto central da norma. O auditor do grupo deve comunicar claramente as instruções, especificar os requisitos do trabalho e supervisionar as conclusões apresentadas. Por exemplo, em comunicação com os auditores das empresas-filhas, o auditor do grupo pode determinar que será utilizada uma materialidade¹ de 2% do volume de negócios da empresa-mãe, que hipoteticamente dá 200.000€, significando que os auditores dos componentes não podem utilizar uma materialidade superior a 200.000€ no desenvolvimento dos seus trabalhos. Isto assegura que itens imateriais nas empresas-filhas não se tornem materiais na empresa-mãe. Se o trabalho dos auditores de componentes não for suficiente, é responsabilidade do auditor de grupo implementar procedimentos adicionais para garantir a qualidade da auditoria. A comunicação eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes é fundamental para o sucesso da aplicação da ISA 600.

Outro aspeto importante abordado na ISA 600 é o processo de consolidação das demonstrações financeiras do grupo, que inclui a revisão de ajustamentos e a eliminação de transações de partes relacionadas, além da avaliação de eventos subsequentes. O auditor do grupo deve garantir que as políticas contabilísticas sejam aplicadas de forma

¹ Em auditoria, a materialidade trata-se de um número determinado por julgamento profissional que estabelece um limite abaixo do qual os erros e distorções não são considerados significativos e não afetam a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras. Este conceito é aplicado durante todo o processo de auditoria, desde o planeamento até à emissão da CLC.

consistente entre os componentes e que os riscos identificados durante a consolidação sejam tratados adequadamente. Adicionalmente, a norma reforça a necessidade de uma abordagem rigorosa para lidar com restrições de acesso a informações e atenção especial a componentes localizados em países com maior exposição a riscos de fraude.

Por fim, a norma enfatiza a importância da documentação detalhada, incluindo o registo das comunicações entre os auditores, dos procedimentos realizados e das decisões tomadas. Esta documentação garante a transparência do processo e serve como base para justificar as conclusões e opiniões emitidas pelo auditor do grupo. Em síntese, a aplicação da ISA 600 é essencial para garantir a fiabilidade das demonstrações financeiras consolidadas, promovendo a integridade e qualidade das auditorias de grupos, especialmente num contexto económico cada vez mais complexo e interligado.

1.3.1 A ISA 600 no Contexto da Auditoria de Grupos

A ISA 600 desempenha um papel fundamental no contexto da auditoria de grupo, ao estabelecer diretrizes claras para a coordenação, execução e documentação do trabalho de auditoria e assegurar que o auditor do grupo possa obter evidências adequadas e suficientes sobre as demonstrações financeiras consolidadas, mesmo em situações em que os vários componentes estão à responsabilidade de diferentes auditores. Para Fitriany et al., (2020) afirma que a ISA 600 inclui requisitos de documentação para auditorias de grupo e que a sua utilização permite melhorar a qualidade do relato de um grupo de empresas. Os requisitos de documentação podem também ser considerados úteis na auditoria das demonstrações financeiras da entidade empresarial, que não está incluído no grupo.

No âmbito da aplicação da ISA 600, não se exclui a aplicação de outras ISAs relevantes à auditoria de grupo, com particular atenção para a ISA 220 (Revista), ISA 230, ISA 300, ISA 315 (Revista em 2019) e da ISA 330. Panteleiev (2019) afirma que a ISA 600 está conectada com outras normas de auditoria e regula uma série de requisitos com o objetivo de conduzir uma auditoria de qualidade das demonstrações financeiras do grupo. As demonstrações financeiras do grupo incluem informações financeiras de mais de uma entidade por meio de um processo de consolidação, o que significa não apenas a preparação de demonstrações financeiras consolidadas, mas também a apresentação de

demonstrações financeiras combinadas e à agregação das informações financeiras das entidades, como filiais ou sucursais. Assim, a ISA, adapta-se conforme a necessidade da entidade.

Panteleiev (2019) menciona que no conteúdo da ISA 600 é destacada a importância do estabelecimento do limiar de materialidade para grupos e por componentes, onde é explicado que é adequado definir um nível de materialidade para as demonstrações financeiras do grupo acima do qual as distorções não podem ser consideradas insignificantes. Além disso, outro aspeto essencial abordado é a necessidade de avaliar os requisitos de verificação de qualidade e de antes de se envolver outro auditor verificar a existência de competência suficiente.

Outro ponto importante de mencionar e explicado por diversos autores, é que com a adoção e utilização da ISA 600 os auditores do grupo são totalmente responsáveis pelos trabalhos do grupo, mesmo pelas demonstrações financeiras dos componentes quando integradas no grupo, ainda que não sejam auditadas pelo auditor do grupo. De acordo com Fitriany et al. (2020) o impacto dessa responsabilidade pode fazer com que os auditores do grupo optem por realizar auditorias a todos componentes também, o que pode aumentar a possibilidade do auditor do componente ser alterado para o auditor do grupo com o objetivo de minimizar os riscos do auditor do grupo. É possível minimizar os esses riscos, quando envolve outros auditores, o auditor do grupo enfrenta desafios principalmente a nível da qualidade do trabalho realizado pelos auditores componentes, ou seja, se o trabalho for de baixa qualidade ou inferior aos padrões exigidos há a necessidade do auditor do grupo refazer o trabalho de auditor do componente para assegurar o trabalho do grupo. É um risco que o auditor do grupo quer evitar e para isso pode exigir o grupo inteiro para aceitar o trabalho.

Pode-se concluir, assim, a importância que a ISA 600 veio a deter para a auditoria de grupos sendo responsável por fornecer diretrizes para assegurar a qualidade e uniformidade da auditoria mesmo em estruturas complexas. Também esta veio aumentar a credibilidade e transparência nas informações dos grupos empresariais de forma a promover uma maior avaliação acerca dos riscos e uma maior coordenação com auditores componentes. Seguidamente será abordada e feita uma análise acerca das alterações que foram realizadas à ISA 600.

1.3.2 Análise das Alterações à ISA 600

A proposta para alteração da ISA 600 teve como objetivo melhorar a abordagem do auditor em auditorias de grupos, especialmente quando componentes e auditores de componentes estão envolvidos. Estas alterações tem a finalidade de alinhar os requisitos necessários às normas internacionais de auditoria revistas, como ISA 220 (Gestão da Qualidade) e ISA 315 (Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante), e fortalecer os procedimentos de auditoria de grupo com o intuito de melhorar a qualidade das práticas de auditoria.

Assim, são apresentadas as principais alterações a ISA 600.

Na Seção 2-D – Âmbito e Aplicabilidade do Padrão Proposto, houve a introdução de definições e conceitos mais claros sobre “demonstrações financeiras de grupo” e os “componentes”. Assim, o termo “componentes” passou a incluir locais ou atividades, além de entidades e unidades de negócios. Numa forma de adaptar a norma à diversidade de estruturas organizacionais modernas e melhorar a flexibilidade no planeamento e execução de auditorias.

Na Seção 2-E – Aceitação e Continuidade, houve a necessidade de rever os critérios para aceitar ou continuar as auditorias de grupo, assim como um esclarecimento adicional sobre as responsabilidades da direção e revisão do trabalho dos auditores de componentes. Ou seja, uma ligação direta com os requisitos da ISA 220 revista. Com a finalidade de garantir que a gestão da qualidade seja incorporada a todos os níveis desde o planeamento até a execução. Outro aspeto muito mencionado é o ceticismo Profissional pois é dado ênfase na aplicação do ceticismo profissional em todas as etapas da auditoria, especialmente na avaliação do trabalho dos auditores de componentes. Isto para reforçar a necessidade de uma mentalidade cética para identificar potenciais distorções materiais.

Na Seção 2-F – Planeamento e Execução, houve um reforço na necessidade de identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo. E para isso, introduziu-se seções separadas para casos em que auditores de componentes estão envolvidos. Assim, é uma forma de promover uma abordagem mais composta e adaptável ao planeamento e à execução da auditoria, o que vai no enquadramento da ISA 315 revista. Para prevenir os problemas de acesso, foram implementadas diretrizes específicas para lidar com restrições ao acesso a pessoas e informações nos componentes, incluindo exemplos de como superar esses desafios. E

assim, abordar os problemas comuns em auditorias de grupos com componentes localizados em países onde a legislação e o acesso podem ser limitados devido a restrições legais ou operacionais.

Na Seção 2-H – Materialidade, houve uma introdução mais detalhada sobre a aplicação dos conceitos de materialidade e risco de agregação em auditorias de grupo. Para fornecer uma maior confiança no cálculo da materialidade em grupos mais complexas.

Na Seção 2-I – Documentação, houve um acréscimo de requisitos, ou seja, requisitos adicionais para criar um vínculo claro entre a documentação e as exigências da ISA 230 (Documentação de Auditoria). As Diretrizes específicas para lidar com restrições do acesso à documentação de componentes. E, dessa forma, garantir que há acesso e a consistência na documentação e assegurar que as decisões e julgamentos estejam bem fundamentados.

Assim, Carson et al. (2022) menciona que as alterações à ISA 600, tinham o intuito de melhorar a qualidade das auditorias de grupo ao reforçar a responsabilidade do auditor principal sobre o trabalho realizado por outros auditores dos componentes envolvidos no processo. O IAASB alterou a ISA 600 para aumentar o envolvimento do auditor principal e distinguir claramente os diferentes tipos de auditores de componentes. Esta mudança reflete a compreensão de que o simples facto do auditor do componente ser parte da mesma rede de auditoria não garante automaticamente a qualidade do seu trabalho. Paralelamente, o PCAOB introduziu a exigência da divulgação dos auditores de componentes que estejam envolvidos em áreas materiais da auditoria, ainda que a responsabilidade final por essas auditorias continue a recair sobre o auditor principal.

Estas iniciativas têm como objetivo melhorar a transparência e a supervisão no processo de auditoria, com a finalidade de abordar as preocupações relativas à qualidade e à responsabilidade, especialmente no contexto das auditorias de grupos internacionais. Ao promover uma maior clareza sobre o papel e a responsabilidade de cada auditor, tanto o IAASB quanto o PCAOB procuram assegurar que as auditorias de grupos sejam conduzidas com um nível de rigor e integridade que inspire confiança nas partes interessadas.

1.4 Impacto e Desafios Associados à ISA 600

A ISA 600 tornou consideravelmente mais rigoroso, o trabalho do auditor principal, e as alterações efetuadas à ISA 600, ficou ainda mais realçado. A ISA 600 Revista descreve o papel do auditor principal e mostra a sua responsabilidade em realizar esforços adicionais para avaliação dos componentes significativos do grupo. Além disso, para componentes que não sejam significativos, o auditor principal também está responsável por executar procedimentos analíticos num nível do grupo como um todo com o intuito de acompanhar quaisquer riscos de distorção relevante bem como em assegurar que os processo de informação financeira de cada um dos componentes são realizados de forma adequada.

Para Panteleiev (2019) a ISA 600 contribui para uma abordagem unificada na auditoria de grupos, promovendo uma base metodológica comum, harmonização entre auditores de componentes e consolidação de opiniões. A norma introduziu classificações como relatórios de componentes relevantes e não relevantes e demonstrações financeiras combinadas, permitindo maior clareza e maior eficiência nos gastos dos recursos. Além disso, a aplicação da ISA 600 também se estende a revisões de informações financeiras, aumentando assim a transparência e a confiança dos *stakeholders*. Fitriany et al. (2020) no seu estudo também destacam e reforçam que a aplicação da ISA 600 melhora a qualidade da auditoria, mesmo quando componentes são auditados por firmas diferentes.

De acordo com Carson et al. (2022), o seu estudo explica que há estudos que indicam falhas de coordenação e comunicação como desafios centrais nas auditorias de grupos internacionais, confirmando que a interação entre auditores de grupo e auditores de componentes é um ponto crítico na qualidade da auditoria e que foi nesse contexto que a ISA 600 e a ISA 600 revista tiveram como objetivo fortalecer a responsabilidade do auditor principal na condução dessas auditorias. Apesar disto, é importante compreender que mesmo com todos os benefícios a ISA 600 e a ISA 600 revista, existem impactos e desafios que necessitam ser combatidos.

Assim, Downey e Bedard (2019) destacaram a melhoria que a ISA 600 revista proporcionou na extensão dos principais procedimentos do auditor para obter uma compreensão do trabalho do auditor do componente bem como a existência de uma extensão do seu envolvimento nos trabalhos do auditor do componente. Assim, o auditor do componente pode ser membro da sua firma de auditoria como não ser. Contudo, esses autores realçam que o reforço de envolvimento do auditor principal pode provocar

dificuldades em manter o nível exigido na qualidade da auditoria quando os auditores de componentes estão envolvidos. A participação dos auditores dos componentes numa auditoria de grupo gera problemas complexos entre o auditor principal e intervenientes, uma vez que o responsável pela auditoria principal deve confiar no trabalho realizado pelos intervenientes.

Já os autores Fitriany et al. (2020) frisam que a ISA 600 ao fornecer responsabilidade total aos auditores do grupo faz com que tenham possibilidade de realizar a avaliação e verificação das empresas componentes diretamente, ou seja, os auditores do grupo podem preferir realizar o trabalho de auditoria dos componentes por conta própria, em vez de delegar essa tarefa a auditores dos componentes. Essa situação origina e possibilita a troca do auditor do componente, o que de certa forma minimiza os riscos decorrentes doutras partes. Ao envolver outros auditores como os auditores dos componentes, os auditores do grupo enfrentam riscos se as auditorias dos componentes forem de baixa qualidade. Contudo, os autores Fitriany et al. (2020) mostram e mencionam uma consequência que existiu dos auditores puderem realizar uma “inspeção” das empresas componentes diretamente. O estudo dos Serviços de Auditoria na Indonésia indica que após a implementação da ISA 600 existiu um declínio no mercado de serviços de auditoria de pequenas firmas enquanto firmas de médio e grande dimensão experimentaram um aumento na participação de mercado. Segundo os mesmos, a explicação para esse facto deve-se precisamente pelos auditores do grupo preferirem realizar também as auditorias dos componentes. Geralmente, as demonstrações financeiras do grupo são auditadas por grandes empresas de auditoria, enquanto as subsidiárias do grupo são geralmente auditadas por empresas de menor dimensão, devido a honorários mais baixos, contudo, com a implementação da ISA 600 revista, muitas pequenas firmas de auditoria perderam diversos clientes.

Outro problema é relatado pelos autores Carson et al. (2022) que mencionam que a ISA 600 não alterou a responsabilidade final do auditor principal, mas expandiu significativamente os requisitos para avaliação e supervisão do trabalho dos auditores dos componentes. Esse facto não se alterou, mesmo, com as mudanças que existiram com a ISA 600 revista.

Tendo em conta Downey e Bedard (2019), falhas de coordenação e comunicação também são problemas recorrentes nas auditorias de grupos internacionais, com implicações para a qualidade do trabalho final. No entanto, os autores também afirmam que em alguns

contextos, como na Austrália, onde a ISA 600 exige que o auditor principal assumira total responsabilidade pelo trabalho dos auditores de componentes, o uso desses auditores pode não prejudicar a qualidade da auditoria, desde que o auditor principal esteja adequadamente envolvido. Esse envolvimento, portanto, é crucial para mitigar as dificuldades de coordenação e garantir que o trabalho dos auditores de componentes seja eficaz e esteja em conformidade com os padrões internacionais. Sunderland e Trompeter (2017) também afirmam que o uso de auditores dos componentes, tem gerado bastante preocupação, especialmente em contextos internacionais, devido aos desafios de coordenação e comunicação provocados pelas diferenças culturais e na legislação. Assim, pode-se entender que a utilização de auditores de componentes pode tanto melhorar quanto prejudicar a qualidade da auditoria. Outro ponto abordado por Sunderland e Trompeter (2017) é as vantagens e as desvantagens de incluir auditores locais. Para eles as vantagens baseiam-se essencialmente de que podem superar com maior facilidade barreiras linguísticas e culturais, além de possuírem um conhecimento mais profundo dos regulamentos e das leis locais, sendo que pode ser crucial para garantir que a auditoria atenda aos requisitos específicos de cada legislação. No entanto, uma desvantagem é a de que, a menos que esses auditores também sejam responsáveis pela auditoria principal do componente, a realização de seu trabalho como auditor pode não ser considerada uma prioridade, especialmente se houver limitações de tempo e recursos.

Glover et al. (2008) abordam o tema relacionado à materialidade em auditorias de grupo. De acordo com esses autores, a ISA 600 apresenta duas abordagens opostas para determinar a materialidade agregada dos componentes do grupo, sendo uma extremamente conservadora e outra bastante ousada. Na abordagem conservadora, o auditor do grupo distribui parte da materialidade total do grupo para cada componente, de forma que a soma das materialidades individuais não exceda a materialidade global do grupo. Já na abordagem mais ousada, o auditor atribui a cada componente uma materialidade próxima ao limite total da materialidade do grupo, o que pode aumentar significativamente os riscos de erros na consolidação das demonstrações financeiras. Embora a ISA 600 sugira, de forma implícita, que o auditor evite essas abordagens extremas, a norma deixa espaço para interpretações diferentes baseadas no julgamento profissional. Essa subjetividade pode gerar resultados práticos variados e, em alguns casos, preocupantes, no âmbito da auditoria de grupos.

Com isto tudo pode-se entender de forma geral os principais desafios da ISA 600. Assim, a ISA apresenta desafios significativos, especialmente no contexto de auditorias de grupos multinacionais. A coordenação global entre diferentes legislações, a dependência do trabalho dos auditores dos componentes e o aumento de custos e tempo devido à necessidade de supervisão e comunicação reforçada são pontos críticos. Além disso, a complexidade das transações entre componentes e os riscos de fraude, potencializados por níveis variados de gestão e a delegação de tarefas a auditores locais, exigem atenção redobrada. Diferenças culturais e julgamentos subjetivos também podem dificultar a aplicação consistente da norma, tornando essencial a adoção de mecanismos rigorosos de supervisão e comunicação para assegurar resultados confiáveis e alinhados aos objetivos da auditoria.

1.5 Questões de Investigação e Objetivos

O objetivo deste estudo é compreender e investigar as recentes alterações à ISA 600 e o seu impacto na auditoria de grupos. As principais questões de investigação que são exploradas com este estudo são:

1. Quais são as principais alterações introduzidas na ISA 600?
2. De que forma estas alterações impactam a abordagem das auditorias de grupos?
3. Quais são os desafios e oportunidades para os auditores decorrentes das alterações à ISA 600?
4. Como é que as firmas de auditoria estão a adaptar os seus processos para cumprir com as novas exigências da ISA 600?
5. Quais são as perceções dos auditores sobre a eficácia das alterações implementadas?

Assim, os objetivos deste estudo são, em primeiro lugar, analisar as principais alterações introduzidas pela revisão da ISA 600, e, detalhar essas alterações e compreender as suas motivações, com ênfase nas áreas de supervisão do auditor do grupo, comunicação entre equipas e avaliação de riscos. Outro aspeto crucial a considerar é avaliar o impacto dessas alterações na auditoria de grupos, examinar como as novas diretrizes influenciam a condução das auditorias, incluindo mudanças na metodologia e nas práticas de auditoria.

É fundamental identificar desafios e oportunidades, especialmente no que diz respeito às dificuldades enfrentadas pelos auditores na aplicação das novas normas, bem como identificar oportunidades de melhoria e inovação nos processos de auditoria.

Além disso, este estudo examinará as adaptações realizadas pelas firmas de auditoria, ao investigar as estratégias adotadas para alinhar os seus processos com as exigências da nova norma, incluindo a formação, os recursos e as ferramentas utilizadas. Por fim, será avaliado o feedback de auditores e outras partes interessadas sobre a utilidade e os benefícios das alterações à ISA 600.

Este estudo pretende contribuir para a compreensão das implicações das alterações à ISA 600 através da análise detalhada das suas mudanças e das suas consequências práticas, espera-se identificar boas práticas e áreas de melhoria contínua na auditoria de grupos.

CAPÍTULO II – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

2 Métodos de Investigação

O presente estudo assenta numa abordagem qualitativa, tendo como principal método de recolha de informação a realização de entrevistas informais. Esta opção metodológica tem a finalidade de privilegiar a obtenção de perspetivas práticas e vivências profissionais, permitindo uma leitura mais próxima da realidade do setor.

Foram realizadas, no total, seis entrevistas. Os participantes foram distribuídos por três tipos de organizações: dois profissionais pertencem a uma pequena sociedade de revisores oficiais de contas, dois a uma sociedade de média dimensão (empresa inserida no top 10 de empresas de Auditoria em Portugal), e os restantes dois integram uma das denominadas *Big Four*. Ainda que o número de entrevistas seja reduzido, procurou-se garantir uma amostra equilibrada em termos de diversidade organizacional, o que enriquece substancialmente a análise comparativa entre diferentes contextos e modelos de funcionamento.

As entrevistas seguiram um formato semiestruturado, permitindo alguma flexibilidade na abordagem dos temas, sem perder o foco nos tópicos definidos previamente. Esta estrutura possibilitou aos entrevistados uma maior liberdade de expressão, o que resulta numa partilha mais autêntica e espontânea das suas experiências e opiniões.

Importa referir que, por razões de confidencialidade e proteção de dados, não são divulgados os nomes dos participantes.

2.1 Enquadramento Teórico das Metodologias de Investigação

A escolha da metodologia de investigação constitui uma etapa fundamental em qualquer estudo científico. “metodologia” define-se como o estudo acerca dos melhores métodos praticados numa determinada pesquisa.

Segundo Barros et al. (2024), a origem da palavra “metodologia” deriva da palavra “método”, termo em latim definido como “methodus” com o significado de ser o “caminho ou via para realização de algo ou caminho para se chegar a um fim”. Ainda segundo os autores, a origem etimológica da palavra remonta do grego “meta” que significa “ao largo”, “odos” que significa “caminho” e “logos” que significa “discurso” ou “estudo”. Assim, entende-se por metodologia, a aplicação de procedimentos e técnicas

que devem ser realizados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar a sua validade e utilidade nos diversos âmbitos.

Para Sreekumar (2023) a metodologia de investigação caracteriza-se por ser uma abordagem estruturada e científica usada para reunir, analisar e interpretar dados com o intuito de responder a perguntas de pesquisa ou testar hipóteses. De forma semelhante, Khan et al. (2023) define metodologia de investigação como uma abordagem sistemática usada para conduzir pesquisas e reunir dados relevantes para responder a perguntas de pesquisa ou investigar um problema específico e que esta deve descrever as técnicas, procedimentos e ferramentas que os pesquisadores utilizam para planejar, projetar, executar e analisar os seus estudos. O autor também acrescenta que uma metodologia de investigação bem definida é crucial para garantir a validade, a confiabilidade e a credibilidade dos resultados da pesquisa.

Em termos de objetivos, Chris (2021), refere que a principal função da metodologia é aumentar a credibilidade da pesquisa tornando todo o processo transparente e reprodutível. Segundo o autor, uma boa metodologia deve começar por apresentar a pergunta de investigação e o tipo de dados utilizados para respondê-la, e, assim, explicar a razão dos dados serem apropriados, relevantes e importantes para a questão formulada.

De maneira geral, as metodologias de investigação podem ser agrupadas em três grandes categorias: qualitativa, quantitativa e mista. Cada uma destas abordagens possui características próprias, que a tornam mais ou menos apropriada consoante o tipo de questão de investigação, o contexto do estudo e a natureza dos dados a analisar. Assim, Chris (2021) explica que a pesquisa quantitativa envolve a recolha de dados numéricos e a realização de análises matemáticas para observar tendências, fazer previsões, realizar experiências e testar hipóteses. Por outro lado, a pesquisa qualitativa envolve a recolha de dados não numéricos e identificação de padrões na linguagem, nos temas, na estrutura, entre outras características, com o intuito de compreender as experiências humanas. De entre os instrumentos utilizados para a pesquisa qualitativa destacam-se os questionários, entrevistas e observações. Por último a pesquisa mista combina elementos das duas abordagens, o que permite recolher e analisar dados numéricos e não numéricos, de forma a quantificar tendências e, simultaneamente, compreender perceções, experiências e contextos. Uma boa metodologia pode ajudar a aumentar a confiança do leitor nas suas descobertas.

Nas próximas seções, apresentam-se com maior detalhe as principais características, vantagens e limitações de cada uma destas metodologias, de forma a enquadrar e justificar a abordagem adotada no presente estudo.

2.1.1 Metodologias de Investigação Quantitativas

As metodologias de Investigação Quantitativas definem-se como sendo um método de investigação baseada na recolha e análise de dados numéricos, permitindo medir variáveis, identificar relações estatísticas e testar hipóteses de forma objetiva.

De acordo com Reis (2010), defende que o método parte do pressuposto que todos os dados podem ser quantificados e traduzidos em números, opiniões e informações, de forma a serem classificados e analisados, através de métodos estatísticos. A quantificação, neste caso, surge como ferramenta fundamental para a sistematização do conhecimento científico.

Nessa mesma linha, Ghanad (2023) caracteriza a abordagem quantitativa como um método de quantificação de fenómenos que recorre a questões como "quanto tempo?", "quantos?". Para o autor, essa abordagem tem como principal objetivo quantificar os dados e generalizar os resultados obtidos a partir de uma amostra representativa. Para isso, é necessário recolher, analisar e interpretar dados mensuráveis, com o intuito de testar hipóteses previamente formuladas no âmbito do estudo.

Ghanad (2023) afirma que das principais características da investigação quantitativa destacam-se:

- Utilização de instrumentos padronizados para recolha de dados
- Recurso a amostras de dimensão considerável, e assegurar representatividade
- Garantia de elevada fiabilidade e consistência dos resultados obtidos
- Capacidade de responder a questões de investigação claramente definidas e cumprir objetivos previamente estabelecidos
- Planeamento rigoroso e estruturado antes da recolha dos dados

A metodologia de investigação quantitativa revela-se, assim, uma abordagem estruturada e rigorosa, baseada na recolha e análise de dados, centrada na verificação de teorias e fortemente influenciada por ideologias de carácter positivista, segundo Bryman (2016).

Esta abordagem descreve características específicas e diferenças significativas entre variáveis, o que permite tirar conclusões fundamentadas no contexto da pesquisa.

Assim, a metodologia de investigação quantitativa contribui para a obtenção de resultados fiáveis, essenciais para a construção de conhecimento científico sólido. Além disso, ao utilizar instrumentos padronizados e amostras representativas, assegura-se consistência e objetividade na análise, o que reforça a validade das conclusões e permite que os resultados possam ser replicados em estudos futuros. Esse rigor metodológico torna a investigação quantitativa particularmente adequada para testar hipóteses, identificar padrões e estabelecer relações entre fenómenos de forma sistemática e mensurável.

2.1.2 Metodologias de Investigação Qualitativas

As metodologias de investigação qualitativas definem-se como uma das abordagens de pesquisa nas metodologias de investigação, e, destaca-se por privilegiar a compreensão dos fenómenos e por focar-se na interpretação de significados, experiências e contextos em vez de quantificar os mesmos.

Tenny et al. (2022) afirmam que as metodologias de Investigação Qualitativas centram-se nas experiências, perceções e comportamentos, recorre a perguntas abertas, como por exemplo “como” e “porquê”, cujas respostas não se podem expressar em números. Assim, ao contrário da pesquisa quantitativa, que recolhe dados numéricos, a investigação qualitativa procura gerar pressupostos que permitam compreender melhor os dados quantitativos. Ainda segundo os autores, a investigação qualitativa tende, por isso, a não ser linear, reflete a natureza exploratória das questões que orienta, onde a sua principal característica trata-se da capacidade de explicar processos e padrões de comportamento humano que são difíceis de quantificar. Assim, fenómenos como experiências, atitudes e comportamentos podem ser compreendidos com maior detalhe, o que permite que os participantes expressem como pensaram, sentiram ou viveram cada situação.

Além disso, segundo Bogdan e Biklen (1994) durante a abordagem qualitativa, é crucial que os investigadores desenvolvam empatia com os participantes a fim de compreenderem o seu ponto de vista e determinar como e com que critério eles o julgam. Os autores identificam as cinco características que uma investigação qualitativa pode ter sendo elas:

- O ambiente natural constitui a principal fonte de dados, e, cabe ao investigador o papel de instrumento fundamental na sua recolha.
- Os dados obtidos apresentam, na sua essência, um carácter descritivo.
- O foco da investigação qualitativa recai mais sobre os processos do que sobre os resultados ou produtos finais.
- A análise dos dados é conduzida predominantemente de forma indutiva.
- Valoriza-se a perspetiva e o ponto de vista dos participantes.

A investigação qualitativa surgiu como uma alternativa ao paradigma positivista e à investigação quantitativa, considerados insuficientes para analisar e compreender a subjetividade presente no comportamento humano e na dinâmica das organizações. Ainda de acordo com os autores, a investigação qualitativa procura compreender os problemas através da análise de comportamentos, atitudes e valores devido a possibilitar a análise da subjetividade inerente ao comportamento humano. Ao privilegiar a compreensão dos problemas a partir da observação de comportamentos, atitudes e valores, esta abordagem contribui para uma visão mais profunda e contextualizada da realidade estudada.

Assim, a metodologia de investigação qualitativa permite compreender de forma profunda experiências, perceções e comportamentos, centrando-se no contexto e na perspetiva dos participantes. Esta abordagem possibilita identificar padrões e significados que escapam à quantificação, tornando a abordagem adequada para gerar pressupostos, explicar processos e contribuir para a construção de conhecimento.

2.1.3 Metodologias de Investigação Mista

A metodologia de Investigação Mista combina elementos das abordagens quantitativa e qualitativa, aproveitando as características de cada uma para fornecer uma análise mais completa dos fenómenos estudados.

Tenny et al. (2022) afirmam que embora a metodologia de investigação qualitativa seja colocada constantemente em oposição à metodologia de investigação quantitativa, elas não são necessariamente opostas nem são necessariamente incompatíveis. Apesar de serem abordagens diferentes elas podem complementar-se. Segundo o autor, a abordagem mista permite recolher dados numéricos e descritivos, analisar padrões e significados,

testar hipóteses e, ao mesmo tempo, compreender experiências e percepções dos participantes.

Assim, a metodologia de investigação mista permite uma análise mais completa e detalhada do fenómeno em estudo, integra dados numéricos e descritivos, hipóteses testáveis e percepções dos participantes. No entanto, nem sempre é possível ou adequado aplicar esta abordagem, depende dos objetivos, recursos e contexto da investigação. Quando viável, esta abordagem contribui para resultados mais completos, fiáveis e contextualizados, o que proporciona uma compreensão mais ampla e aprofundada da realidade investigada.

2.2 Metodologia de Investigação Adotada

Como referido anteriormente, o estudo realizado tem como foco perceber o impacto das alterações à ISA 600 nas auditorias de grupos. Pretende-se analisar a forma como essas mudanças influenciaram os procedimentos de auditoria, a avaliação de riscos e a qualidade dos relatórios financeiros consolidados. Além disso, o estudo procura compreender como os auditores ajustaram as suas práticas, identificar desafios decorrentes da implementação das alterações e avaliar se estas contribuíram para uma maior fiabilidade e transparência.

Posto isto, o presente estudo assenta numa abordagem qualitativa, escolhida estrategicamente para responder às necessidades específicas. Para Tenny et al. (2022), a metodologia qualitativa é particularmente adequada para estudos que buscam compreender fenómenos, onde se pretende privilegiar as percepções, experiências e interpretações, o que permite obter uma visão mais profunda e contextualizada da realidade do setor. Ainda segundo o autor, um dos pontos fortes da investigação qualitativa é a sua capacidade de explicar processos e padrões do comportamento humano que podem ser difíceis de quantificar, como é o nosso caso.

Além disso, a técnica utilizada para a recolha de informação consistiu na realização de entrevistas, mais concretamente entrevistas semiestruturadas. A opção pelo tipo de entrevistas deveu-se à flexibilidade e capacidade de adaptação às respostas que elas permitem aos participantes, permitindo explorar em profundidade temas relevantes que

possam surgir ao longo do diálogo sem limitar respostas a um conjunto pré-definido de perguntas.

Quivy et al. (2018) afirmam que as entrevistas constituem um instrumento privilegiado de recolha de informação, pois permitem aceder a uma grande quantidade e variedade de dados que, de outra forma, seriam difíceis ou impossíveis de obter. Assim, foi possível recolher dados detalhados e proporcionar informações sobre as práticas, opiniões que diversos auditores tiveram relativamente aos impactos que as alterações à ISA 600 provocaram.

O recurso às entrevistas também responderam às necessidades de captar perspetivas práticas e vivências profissionais dentro do setor da auditoria, área em que as dinâmicas organizacionais e os contextos específicos desempenham um papel determinante na forma como as normas são interpretadas e aplicadas. Assim, este método favorece a obtenção de dados mais autênticos e abrangentes, refletindo as nuances das experiências e opiniões dos participantes.

Contudo, a abordagem qualitativa e o método das entrevistas têm também as suas limitações, nomeadamente o potencial de vieses inconscientes, tanto por parte do entrevistador quanto do entrevistado. O Swaroopani (2022) afirma que o principal problema é que as respostas dos inqueridos não são precisas e alguns inqueridos podem tentar ocultar algumas respostas. Reconhece-se que os participantes podem revelar apenas aquilo que se sentem confortáveis em partilhar, sendo necessário interpretar os dados com cautela e considerar estas limitações na análise dos resultados.

Desta forma, a metodologia adotada visa garantir uma compreensão aprofundada e rigorosa do fenómeno em estudo, alinhada com os objetivos, permitindo extrair conclusões fundamentadas e contextualizadas sobre os impactos das alterações à ISA 600 na auditoria de grupos.

2.3 Recolha de dados

A recolha de dados constitui uma fase fundamental para o desenvolvimento de um estudo. Neste estudo, a recolha de dados foi estruturada de modo a garantir a maior credibilidade acerca das informações obtidas.

Dewi (2022) afirma que a fiabilidade dos resultados de uma investigação depende, em grande medida, da qualidade da recolha de dados, uma vez que contribui para a redução de possíveis erros ao longo do estudo. O autor salienta ainda que é essencial dedicar tempo suficiente e atenção ao processo de recolha de dados, de modo a garantir que os resultados obtidos sejam precisos e consistentes, pois dados insuficientes ou incorretos comprometem a validade das conclusões.

Como já referido, para o estudo foi utilizado o método de entrevista informal e a amostra foi constituída pelos entrevistados. O processo de recrutamento iniciou-se com a tentativa de contacto com vários candidatos, aos quais foi apresentada a finalidade do estudo e solicitada a sua disponibilidade para participação. Procurou-se selecionar participantes que reunissem características adequadas ao objetivo da investigação, com o intuito de assegurar qualidade e fiabilidade dos dados a serem utilizados no estudo. O critério de seleção dos candidatos baseou-se na escolha de profissionais da área de auditoria e que estes possuísem diferentes níveis de experiência profissional. Além disso, também se teve em consideração se os profissionais detinham experiência de contacto direto e contínuo com auditorias de grupos, atendendo a que esse é o foco central da investigação.

Durante a recolha foram identificados vários desafios destacando-se a relutância de vários candidatos em possuir disponibilidade para colaborar no estudo. Para superar as dificuldades, foram adotadas estratégias como a flexibilidade da realização da entrevista em formato de videoconferência, o que contribuiu para aumentar a participação dos candidatos e facilitar a conciliação com as suas rotinas pessoais e profissionais.

Durante o processo de recolha, procurou-se manter uma postura neutra e empática, evitando influenciar as respostas e promover um clima de confiança. Além disso, a obtenção do consentimento informado foi garantida antes da realização das entrevistas, cumprindo os requisitos éticos associados à investigação. As entrevistas decorreram em ambiente presencial e em videoconferência e antes da realização da mesma, foi fornecido um guião aos entrevistados com os tópicos fundamentais que seriam abordados durante a entrevista. O guião encontra-se disponibilizado no [Apêndice I](#) e foi elaborado com base na revisão de literatura e nos objetivos definidos para o estudo, de forma a assegurar a relevância das questões colocadas. Além disso, o guião incluía questões abertas e permitiu aos participantes expressar livremente as suas opiniões e experiências, para possibilitar a

recolha de informações detalhadas e diversificadas, essenciais para a análise dos objetivos do estudo.

As entrevistas decorreram em formato presencial e online, tiveram uma duração média de 60 minutos, foram gravadas em áudio com a devida autorização e posteriormente transcritas para análise. Importa referir que, por questões de confidencialidade e devido ao pedido de anonimização, não é possível apresentar as entrevistas na íntegra, sendo que será apenas exposta a análise e os pontos fundamentais dos conteúdos obtidos durante as entrevistas.

O procedimento rigoroso e transparente na recolha de dados pretendeu garantir não só a qualidade da informação, mas também a credibilidade e validade da investigação, e, cumpriu as normas éticas e metodológicas exigidas. No final do estudo e com a recolha de dados obtidos pretende-se ser capaz de responder a todas as questões definidas previamente para o estudo.

2.3.1 Caracterização da Amostra

Para o estudo em questão recorreu-se a uma amostra constituída por seis profissionais de auditoria, selecionados de forma intencional a garantir diversidade em termos de dimensão da empresa, experiência profissional e conhecimentos sobre auditorias de grupo e da ISA 600.

A amostra é composta por dois profissionais de uma pequena sociedade de revisores oficiais de contas, dois profissionais de uma sociedade de média dimensão e dois profissionais pertencentes a uma sociedade de grande dimensão. Além disso, é importante realçar que os profissionais pertencentes às empresas classificadas como de grande dimensão, são colaboradores pertencentes aos quadros de uma das empresas denominadas de *Big Four*. Nesse contexto, a nomenclatura de *Big Four* está a ser utilizada para se referir às quatro maiores empresas do mundo especializadas em auditoria.

A distribuição procurou assegurar a diversidade necessária para captar uma variedade representativa de experiências e práticas, mesmo reconhecendo que o número de entrevistas é relativamente reduzido, facto que se tentou mitigar através da riqueza qualitativa dos dados recolhidos.

A incorporação de diferentes dimensões empresariais teve como principal objetivo obter e assegurar distintas perspetivas sobre a aplicação da ISA 600 antes e depois das alterações, o que permite analisar as diferenças de como empresas de diferentes dimensões enfrentam os mesmos desafios.

A classificação das empresas teve por base a legislação atual constante no Diário da República Portuguesa, tendo em consideração o número de funcionários, volume de negócios anual e ativo no balanço. De acordo com a legislação atual, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Já uma média empresa situa-se entre as pequenas e as grandes, sendo definida como uma empresa que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não ultrapassa 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros. Por sua vez, consideram-se grandes empresas todas aquelas que não se enquadram nos critérios de pequenas ou médias empresas.

Assim, optou-se pela realização de seis entrevistas semiestruturadas capazes de abranger diferentes perfis organizacionais dentro do setor da auditoria, para permitir uma análise comparativa entre diferentes tipos de contexto.

Seguidamente é apresentada a Tabela 1 com a distribuição detalhada da amostra.

Tabela 1 - Contextualização dos Entrevistados. Fonte: Elaboração Própria

Entrevistados	Dimensão da Empresa	Experiência Auditoria	Experiência como ROC	Idade	Conhecimento de alterações às Normas de Auditoria
E1	Pequena	16 anos	7 anos	48	Formações OROC
E2	Pequena	43 anos	33 anos	74	Formações OROC
E3	Média	27 anos	22 anos	52	Rede interna, Formações OROC
E4	Média	20 anos	6 anos	42	Rede interna, Formações OROC
E5	Grande	35 anos	28 anos	55	Rede interna, Formações OROC
E6	Grande	7 anos	3 anos	33	Rede interna, Formações OROC

Através da tabela é possível visualizar uma variedade ampla a nível de entidade de trabalho, idades e experiência como ROC.

Os participantes apresentam perfis profissionais variados, com experiência como ROC entre 3 e 28 anos e idades entre 33 e 74 anos. A experiência dos participantes influencia diretamente a perceção sobre as alterações à ISA 600, os profissionais com maior experiência e tempo de atuação na área tendem a comparar as alterações nas normas de forma mais aprofundada e, identificam com maior facilidade diferenças nos processos, enquanto profissionais com menor experiência apresentam menor perceção das mudanças. Assim, esta diferença de experiência permite analisar como a experiência molda a compreensão das alterações normativas e como diferentes perfis de auditores reagiram às mudanças da ISA 600.

A dimensão da empresa também é determinante na perceção dos participantes. Em sociedades maiores, com estruturas complexas e equipas numerosas, a aplicação das normas pode envolver processos mais rigorosos e procedimentos formais de coordenação, enquanto em empresas de menor dimensão, a flexibilidade e o envolvimento direto do auditor influenciam de forma diferente a execução da auditoria de grupos. A diversidade de contextos apresentada contribui para uma compreensão mais abrangente dos impactos práticos das alterações à ISA 600 provocaram e tem a finalidade de assegurar um equilíbrio entre diferentes realidades empresariais, desde as empresas mais pequenas até às multinacionais de grande dimensão, refletindo assim a pluralidade do setor de auditoria.

Um dado que chama a atenção, é relativamente à forma como os profissionais das diferentes empresas se mantêm atualizados relativamente às alterações das normas. Pode-se observar que os profissionais pertencentes às pequenas empresas recorrem exclusivamente às Formações OROC, enquanto os profissionais das médias e grandes empresas se mantêm atualizados através de Formações OROC e de Formações Internas. Isso, em princípio, permite que os profissionais das médias e grandes empresas possuam uma visão mais ampla das alterações normativas. Essa diferença pode influenciar a perceção das alterações à ISA 600, uma vez que o acesso a múltiplas fontes de atualização tende a proporcionar maior compreensão e facilidade na aplicação das novas normas.

É importante salientar que, apesar do número reduzido de entrevistas, a abordagem privilegiou a qualidade e a profundidade da informação em detrimento da quantidade,

com o intuito de obter uma análise detalhada e contextualizada dos fenómenos investigados. O principal foco foi obter informações importantes que contribuem para a compreensão das dinâmicas e desafios enfrentados no contexto específico das auditorias.

A composição diversificada da amostra inclui profissionais de pequenas, médias e grandes empresas com diferentes níveis de experiência e contacto direto com auditorias de grupos, permite recolher perceções e experiências que são diretamente relevantes para os objetivos do estudo. Essa diversidade possibilita analisar de forma detalhada as principais alterações introduzidas na ISA 600, compreender como estas impactam a abordagem das auditorias de grupos, e identificar desafios e oportunidades enfrentados pelos auditores.

2.4 Questões de Investigação e Pressupostos

As questões de investigação e a formulação dos pressupostos constituem etapas fundamentais num trabalho de investigação sendo por isso fundamental compreender a distinção entre estes dois conceitos. Segundo Yu e Young (2017) os pressupostos pressupõem sempre uma previsão acerca das relações que a investigação irá testar empiricamente. Essa suposição serve como ponto de partida para a investigação científica, pois precisa ser testada e validada por evidências empíricas. Por outro lado, as questões de investigação frequentemente assumem-se como perguntas abertas, orientadas á pesquisa sem prever e antecipar quais poderão ser as respostas. Assim, enquanto as questões de investigação têm um carácter exploratório e funcionam como um guia para o estudo, os pressupostos enunciam proposições que estabelecem relações suscetíveis de verificação, confirmam ou refutam a validade dos dados obtidos.

Embora o estudo assente numa abordagem qualitativa, onde a flexibilidade e a exploração são valorizadas, a definição dos pressupostos permite orientar a recolha e a análise dos dados, e foca na investigação em aspetos relevantes e facilita a organização dos resultados. Assim, os pressupostos funcionam como guias que serão confrontados com as experiências e opiniões recolhidas junto dos profissionais entrevistados.

No final do [Capítulo I](#) foram enunciadas as questões de investigação que orientam de forma fundamental o presente estudo. A título de síntese, recorda-se que as questões se estruturam do seguinte modo:

1. Quais são as principais alterações introduzidas na ISA 600?
2. De que forma estas alterações impactam a abordagem das auditorias de grupos?
3. Quais são os desafios e oportunidades para os auditores decorrentes das alterações à ISA 600?
4. Como é que as firmas de auditoria estão a adaptar os seus processos para cumprir com as novas exigências da ISA 600?
5. Quais são as Perceções dos auditores e das partes interessadas sobre a eficácia das alterações implementadas?

As questões definidas previamente estabelecem o enquadramento orientador do estudo e iram-se relacionar com os pressupostos. Os pressupostos foram formuladas com base na revisão da literatura bem como na interpretação preliminar das entrevistas realizadas, e, procura refletir de forma fundamentada o impacto das alterações à ISA 600 nas práticas de auditoria de grupos.

O processo de formulação destes pressupostos envolveu a identificação dos principais temas e questões emergentes da literatura, tais como os desafios operacionais decorrentes da aplicação das novas normas, as variações nas práticas de auditoria entre diferentes tipos de sociedades, e as perspetivas quanto às oportunidades e melhorias decorrentes das mudanças.

Deste modo, os pressupostos estabelecidos para o estudo são as seguintes:

- **Pressuposto 1 (P1):** Auditores com maior experiência percebem melhor as alterações e diferenças nos processos
- **Pressuposto 2 (P2):** A dimensão da empresa influencia a implementação e percepção das alterações.
- **Pressuposto 3 (P3):** Formação e atualização profissional condicionam a adaptação das firmas.
- **Pressuposto 4 (P4):** Procedimentos e metodologias são ajustados em função das alterações.
- **Pressuposto 5 (P5):** Percepção da eficácia varia conforme experiência, dimensão da empresa e exposição às normas.

A definição destes pressupostos permite aprofundar a análise do presente estudo e estabelece uma análise específica para avaliar o impacto das alterações da ISA 600.

Foram escolhidos estes pressupostos, já que são questões que permitem investigar de forma sistemática diferentes fatores nomeadamente a experiência dos auditores, a dimensão da empresa, a formação profissional e os procedimentos adotados e, assegura que a análise se mantém focada nos aspetos mais relevantes para compreender a realidade observada. Seguidamente, apresenta-se a Tabela 2, que evidencia a relação entre as questões de investigação e os pressupostos em análise, permite visualizar de forma estruturada como cada hipótese se articula com as questões centrais do estudo e como será avaliada ao longo da investigação.

Tabela 2 - Relação entre os Pressupostos e as Questões de Investigação. Fonte: Elaboração Própria

Questões de Investigação	Pressupostos
Quais são as principais alterações introduzidas na ISA 600?	P1: Auditores com maior experiência percebem melhor as alterações e diferenças nos processos.
De que forma estas alterações impactam a abordagem das auditorias de grupos?	P2: A dimensão da empresa influencia a implementação e perceção das alterações. P4: As alterações afetam os procedimentos e metodologias adotados.
Quais são os desafios e oportunidades para os auditores decorrentes das alterações à ISA 600?	P1: Experiência do auditor impacta a Perceção de desafios e oportunidades P2: Dimensão da empresa influencia os desafios enfrentados
Como é que as firmas de auditoria estão a adaptar os seus processos para cumprir com as novas exigências da ISA 600?	P3: Formação e atualização profissional condicionam a adaptação das firmas. P4: Procedimentos e metodologias são ajustados em função das alterações.
Quais são as perceções dos auditores e das partes interessadas sobre a eficácia das alterações implementadas?	P5: Perceção da eficácia varia conforme experiência, dimensão da empresa e exposição às normas.

A validação ou refutação destes pressupostos será feita através da análise qualitativa das entrevistas realizadas, e, considera tanto os conteúdos explícitos como as nuances e contextos subjacentes nas respostas dos entrevistados. A abordagem permitirá obter uma

visão rica e detalhada das implicações práticas das alterações normativas, indo além da simples quantificação de opiniões.

CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO

3 Análise Prática das Alterações

Neste capítulo irá realizar-se uma análise prática das conclusões que foram possíveis retirar através das entrevistas realizadas acerca dos impactos das alterações introduzidas na ISA 600 nas auditorias de grupo em Portugal. O objetivo será compreender de ponto de vista dos profissionais da profissão, como as alterações influenciaram o trabalho de auditoria para tentar identificar padrões, divergências e fatores que influenciaram a adaptação aos novos requisitos.

Para estruturar a análise, foram aplicadas orientações práticas para codificação de dados qualitativos, a partir de uma revisão teórica dos métodos de Saldaña (2013) e Miles et al. (2014). Organizar-se-ão os dados recolhidos em categorias centrais e códigos derivados das respostas dos entrevistados. Cada categoria corresponde a um fator relevante do estudo e cada código reflete ideias específicas mencionadas durante as entrevistas. A abordagem permite analisar as respostas de forma sistemática, e, relaciona-as com os pressupostos assegura que a interpretação se mantém rigorosa e coerente.

O capítulo está organizado de forma a apresentar, para cada categoria, os códigos identificados e as perceções observadas, e, destaca padrões comuns, divergências relevantes e implicações práticas das alterações da ISA 600. Sempre que pertinente, serão incluídas citações dos entrevistados, para garantir ainda assim anonimato dos mesmos.

3.1 Modelo de Análise

A escolha do modelo de análise constitui uma etapa fundamental do estudo, na medida em que permite transformar os dados qualitativos recolhidos durante as entrevistas em informação organizada, comparável e interpretável.

Para a organização e interpretação dos dados, optou-se pelo modelo de codificação, tendo o autor Saldaña (2013) um dos seus principais mentores. O modelo de codificação consiste essencialmente num processo sistemático de atribuição de códigos palavras ou expressões curtas em segmentos de dados qualitativos, com o objetivo de conferir-lhes significado e facilitar a sua análise. O modelo tornou-se num dos modelos mais utilizados para organizar e interpretar dados de natureza qualitativa.

A codificação pode-se assumir de duas formas distintas. Uma das formas que se pode assumir é de uma forma dedutiva, quando se assume baseada nas hipóteses e objetivos do estudo. A segunda forma pode-se assumir de uma forma emergente, quando surge diretamente das respostas fornecidas pelos entrevistados. Mesmo em entrevistas semiestruturadas e longas, como as realizadas neste estudo, a abordagem permite captar nuances, subtemas e padrões relevantes, e garante que a informação é explorada de forma profunda e consistente.

O processo de codificação utilizado neste estudo organiza-se em diferentes fases que permitem estruturar os dados qualitativos de forma progressiva. Numa primeira fase, procede-se à definição dos códigos iniciais, atribuídos a segmentos de dados de acordo com categorias previamente identificadas do material recolhido durante as perguntas e a entrevista. Segue-se uma etapa onde se procederá a tematização dos dados, na qual os códigos são agrupados e organizados por temas. Posteriormente, no segundo ciclo de codificação, esses temas são revistos e organizados, para permitir assim a identificação de padrões e ligações entre os diversos dados. Por fim, realiza-se a fase de síntese e interpretação, com o intuito de compreender os dados organizados, produzir inferências alinhadas com os objetivos do estudo e obter as devidas conclusões. Na Figura 1 é apresentado um diagrama que mostra o processo de codificação que irá ser utilizado neste estudo.

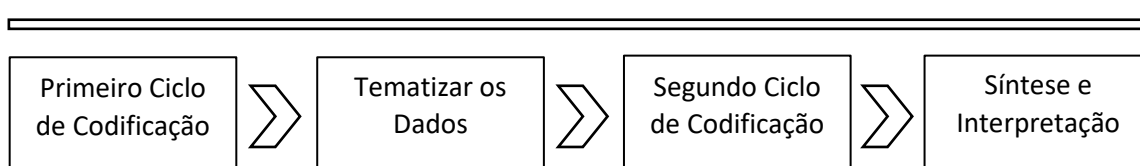


Figura 1 - Diagrama sobre o Processo de Codificação. Fonte: Elaboração Própria

É necessário ter em consideração que apesar de o nosso estudo ter por base o diagrama acima mencionado, durante a análise, tendo em conta a categoria em causa e os dados presentes em cada categoria, o processo de codificação pode sofrer pequenos ajustes.

A organização metódica dos dados constitui uma base sobre a qual se apoiam os benefícios decorrentes da aplicação do modelo de codificação. Os autores Saldaña (2013) e Miles et al. (2014) afirmam que a utilização de um modelo de codificação na análise e interpretação de dados qualitativos é essencial, e, apresenta múltiplas vantagens. Entre as principais vantagens, destacam-se a capacidade de estruturar e organizar a informação, a

identificação de temas e padrões, bem como a maior facilidade para comparar os diferentes dados.

A utilização do modelo assegura uma análise de forma sistemática e coerente com os objetivos do estudo e com os pressupostos previamente definidos, permite uma compreensão mais aprofundada das informações obtidas. Desse modo, a construção do modelo, além de organizar a informação recolhida, também permite estabelecer uma base sólida para a discussão e interpretação dos resultados, para garantir rigor, transparência e consistência metodológica em todo o estudo.

Assim, a análise será realizada em múltiplas etapas, inicia-se pela leitura e análise cuidadosa das entrevistas, de modo a identificar os conteúdos mais relevantes para o estudo e para as nossas questões de investigação. Além disso, para garantir o anonimato e a confidencialidade dos participantes, não serão disponibilizadas transcrições integrais. Em vez disso, a análise será conduzida diretamente sobre os conteúdos das entrevistas, para respeitar o anonimato e a confidencialidade dos participantes. Seguidamente procederemos para o processo de codificação mencionado e explicado anteriormente. As informações relevantes serão codificadas e agrupadas em categorias, que podem ser definidas com base nos objetivos do estudo ou emergir diretamente dos dados, permite uma interpretação estruturada e fundamentada.

O modelo de análise servirá para estruturar a discussão dos resultados, e, permite comparar as respostas dos entrevistados entre os diferentes tipos de organizações e compreender as diversas perspetivas sobre as alterações à ISA 600.

3.2 Análise das Entrevistas: Categorias, Códigos e Pressupostos

A análise prática realizada no âmbito do estudo, teve como base as entrevistas conduzidas com os auditores de diferentes empresas. A abordagem adotada combina uma análise estruturada, baseada em categorias pré-definidas, com abertura à identificação de perceções emergentes que permitam aprofundar a compreensão das mudanças normativas.

Para a análise das entrevistas, considerou-se como amostra todas as respostas fornecidas pelos entrevistados durante as entrevistas realizadas. A análise foi estruturada de forma a

permitir responder às questões de investigação definidas e, simultaneamente, possibilitar a avaliação dos pressupostos previamente estabelecidos.

Dado que as entrevistas foram pré-estruturadas, as categorias e os temas considerados fundamentais para o estudo foram definidos a priori, com base na revisão da literatura, nos objetivos da investigação e no guião de entrevista definido. O procedimento teve como finalidade esclarecer a influencia de cada categoria na prática da auditoria de grupos, e, garantir que os fatores centrais fossem abordados. Contudo, importa realçar que foi sempre deixada abertura ao entrevistado para que acrescentassem pontos adicionais que considerassem relevantes.

Tendo em conta que os pressupostos já foram definidos anteriormente, e tendo já fatores de interesse previamente identificados, foi possível desde o início atribuir diretamente categorias aos pressupostos correspondentes, criando assim uma versão inicial do modelo de análise. A Tabela 3 apresenta a seguinte estrutura, e, funciona como um quadro de referência que orienta toda a análise subsequente das entrevistas.

Tabela 3 - Estrutura da análise subsequente das entrevistas. Fonte: Elaboração Própria

Categoria	Pressupostos relacionado
Experiência do auditor	P1: Experiência condiciona a perceção das alterações
Formação profissional	P3: Formação e atualização condicionam a adaptação à norma
Procedimentos adotados	P4: Procedimentos e metodologias são ajustados em função das alterações
Dimensão da empresa	P2: A dimensão da empresa influencia a implementação e perceção das alterações
Eficácia da ISA 600 Revista	P5: Perceção da eficácia varia conforme experiência, dimensão da empresa e exposição às normas

Cada categoria representa um fator relevante para o estudo, e, reflete dimensões centrais para compreender o impacto das alterações introduzidas na ISA 600 na prática da auditoria de grupos em Portugal. Posteriormente, serão definidos os códigos associados a cada categoria, para permitir aprofundar a análise e identificar padrões específicos nas respostas dos entrevistados. Essa abordagem garante que a análise se mantenha estruturada, transparente e alinhada com os objetivos do estudo. Apesar dessa

organização prévia, a análise manteve-se aberta à identificação de novos fatores ou temas emergentes, para permitir incorporar percepções adicionais que pudessem surgir durante as respostas dos entrevistados.

Para facilitar a interpretação, cada categoria foi examinada individualmente, apresenta-se os principais códigos emergentes das respostas e a sua relação direta com os pressupostos. Assim, torna-se possível compreender de que forma as percepções dos entrevistados contribuem para a validação ou questionamento dos pressupostos propostos, para permitir, em última instância, dar resposta às questões de investigação do estudo.

Durante a análise que irá ser realizada é importante ter em consideração as principais características de cada entrevistado, como seu nível de experiência profissional, se trabalha numa pequena ou grande empresa, entre outros aspetos. A informação já foi apresentada anteriormente na Tabela 1, e poderá ser consultada novamente se necessário.

Nos pontos seguintes, serão analisadas, uma a uma, as categorias estabelecidas, destacando-se os códigos identificados e a respetiva ligação aos pressupostos.

3.2.1 Experiência do Auditor

Esta primeira categoria teve como intuito compreender de que forma a utilização de métodos passados influenciou a adaptação dos auditores às alterações existentes na norma e se a experiência é um fator que provoca maior facilidade de aprendizagem, ou se por outro lado, provoca resistência e dificuldade à mudança. Assim, pretende-se analisar se a familiaridade com procedimentos antigos facilita a transição para as alterações normativas.

Para realizar a análise, começou-se por fazer uma recolha de trechos chave que cada entrevistado mencionou ao longo da entrevista. Inicialmente é importante recordar que os E2, E3 e E5 possuem ampla experiência profissional, enquanto os E1 e E4 apresentam experiência intermediária, sendo o entrevistado 6 aquele com menor nível de experiência.

De forma a tornar esta informação mais perceptível as frases chaves dos entrevistados neste assunto são exibidos na tabela 4 bem como os códigos iniciais associados a cada trecho.

Tabela 4 - Enquadramento das entrevistas: (Experiência). Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Trechos de Entrevista	Códigos iniciais
E1	“Já trabalho em auditoria há alguns anos, mas apenas desde 2018 é que sou ROC. A experiência anterior ajudou-me a compreender rapidamente as alterações introduzidas pela ISA 600 revista, embora as tenha sentido mais como um reforço documental do que como uma mudança prática”	Experiência moderada; Perceção baixa das alterações;
E2	“Sou revisor há 33 anos e realizei bastantes auditorias de grupos no passado. Creio que a longa experiência facilitou a minha compreensão relativamente às novas exigências da ISA 600, pois muitas das práticas já eram aplicadas antes da revisão [...], mas considero que mais importante que a experiência é a realização de formações”	Muita Experiência; Empresa pequena; Perceção mediana das alterações;
E3	“Antes de ser ROC já trabalhava em auditoria na Deloitte, antes de ocorrer a fusão, em 2002 fiz o curso de ROC. [...] As alterações introduzidas pela ISA 600 foram, no meu entender, úteis para uniformizar critérios e melhorar a comunicação entre equipas”	Muita experiência; Empresa Média; Perceção alta das alterações
E4	“Sou ROC desde 2018, mas tive sempre bastante contacto com auditorias de grupo. A experiência prática e a realização de formações permitiram-me adaptar facilmente às alterações da ISA 600, especialmente no que diz respeito à coordenação com os auditores dos componentes”	Experiência Moderada; Empresa Média; Perceção baixa das alterações
E5	“Sou ROC 28 anos, sempre trabalhei em auditorias de grupos e quando existe mudanças como esta da ISA 600, noto que a experiência e também as formações, são determinantes para	Muita experiência; Empresa Grande;

	compreender que as alterações são mais formais do que substanciais”	Percepção alta das alterações;
E6	“Acabei o curso de ROC em 2022. Acho que por ter menos experiência, a revisão da ISA 600 representou um desafio maior, exigindo mais tempo e dedicação a formações para interpretar as alterações e aplicá-las corretamente”	Menor Experiência; Empresa Grande; Percepção Baixa das alterações

Ao analisar a tabela, é possível compreender que a experiência profissional influencia diretamente e positivamente a forma como as alterações introduzidas pela ISA 600 revista são percebidas e aplicadas. Os auditores com maior experiência descrevem que tiveram de forma geral uma compreensão sólida e fácil das mudanças. Para estes, a revisão surge mais como uma formalização de procedimentos já consolidados do que como uma transformação significativa da metodologia de auditoria. Por sua vez, os profissionais com experiência moderada reconhecem que a sua experiência também contribuiu para uma adaptação rápida e positiva das alterações. Finalmente, o entrevistado com menor experiência expressa uma percepção distinta, identificando a revisão da ISA 600 como um desafio maior, exigindo maior esforço de interpretação, sendo que, contudo, também ultrapassada com a formação. Esta diferença revela que a falta de experiência pode constituir uma barreira inicial à adaptação, mas também não se pôde deixar de referir as várias referências ao longo das entrevistas que tem de se complementar a experiência com as formações constantes. Estes casos evidenciam que a experiência é relevante.

Assim a partir da análise dos códigos iniciais pôde-se perceber que existe essencialmente uma grande categoria, sendo ela:

- 1. Adaptação facilitada pela experiência:** Os entrevistados com mais experiência demonstram um nível de segurança e conforto superior na implementação da ISA 600 revista.

Essas percepções dos profissionais mais experientes demonstram que a experiência constitui um fator que permite encarar revisões normativas com naturalidade, compreendendo melhor as mudanças decorrentes da alteração à ISA 600. Por outro lado, auditores com menos experiência tendem a encarar as alterações com

alguma cautela. A E6 com a afirmação “Acho que por ter menos experiência, a revisão da ISA 600 representou um desafio maior, exigindo mais tempo e dedicação a formações para interpretar as alterações e aplicá-las corretamente”, o que evidencia que a experiência constitui um fator determinante na percepção e na facilidade de adaptação às alterações normativas

- 2. Complementar Experiência com Formações:** Durante as entrevistas, os entrevistados referiram em variadíssimas ocasiões que apesar da importância da experiência, esta deve ser sempre complementada através da realização das formações. Os entrevistados E2 e E6, destacaram explicitamente a importância da atualização constante através de ações de formação, sublinhando que o conhecimento técnico deve ser continuamente reforçado para acompanhar as revisões normativas.

Com os temas identificados, procedeu-se à organização e revisão dos dados, visando identificar padrões e relações entre os diferentes entrevistados. Tal como esperado, observou-se que auditores mais experientes tendem a ter maior confiança e utilizam o seu conhecimento prévio e familiaridade para interpretar melhor as alterações ocorridas na ISA 600. Contudo, a experiência acumulada, quando não complementada por atualização, pode gerar resistência à mudança. A seguinte tabela permite sintetizar os dados coletados, destacando padrões emergentes dentro da categoria “Experiência do Auditor”.

Tabela 5 - Experiência do Auditor. Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Experiência	Percepção da Alteração	Temas Identificado
E1	Moderada	Alta	Adaptação facilitada pela experiência; Aprendizagem contínua independentemente da experiência;
E2	Muito experiente	Alta	Adaptação facilitada pela experiência; Aprendizagem contínua independentemente da experiência;
E3	Muito experiente	Alta	Adaptação facilitada pela experiência; Aprendizagem contínua independentemente da experiência;
E4	Moderada	Alta	Adaptação facilitada pela experiência;

			Aprendizagem contínua independentemente da experiência;
E5	Muito experiente	Alta	Adaptação facilitada pela experiência; Aprendizagem contínua independentemente da experiência;
E6	Menos experiente	Média	Aprendizagem contínua independentemente da experiência;

Os auditores com mais experiência, nomeadamente demonstram que a experiência profissional acumulada ao longo dos anos facilita significativamente o processo de adaptação às mudanças. A confiança e a segurança que revelam no desempenho das suas funções refletem o domínio das práticas de auditoria e a familiaridade com a aplicação das normas. Essa experiência contribui para uma interpretação mais rápida e precisa das alterações introduzidas, o que permite uma resposta mais eficaz aos novos requisitos. Contudo, estes também referem por si só que somente a experiência não é suficiente e que a formação e atualização de conhecimento constante é tão fulcral como a experiência. Assim, verifica-se que a experiência profissional é um fator importante na perceção e entendimento nas mudanças normativas, e confirma a hipótese *PI: Experiência condiciona a perceção das alterações.*

Verifica-se, assim, que a familiaridade com normas anteriores constitui uma vantagem no processo de transição, mas não assegura uma adaptação imediata e eficaz às alterações mais recentes. Apesar disso, para maximizar a eficácia na implementação das alterações, a experiência deve ser complementada por formação contínua, atualização técnica e exposição prática, garantindo que auditores de diferentes níveis de experiência consigam aplicar as normas de forma consistente e segura.

3.2.2 Formação Profissional

Ao analisar esta categoria o principal foco será entender o quanto a formação e a atualização contínua do profissional condicionam a adaptação dos profissionais às alterações da ISA 600. Além disso, tentámos compreender de que forma a formação contínua também influencia a aplicação mais eficaz das novas exigências.

Antes de tudo, é importante realçar que ao nível de formação, constatou-se que todos os seis entrevistados eram Revisores Oficiais de Contas (ROC), facto confirmado através da listagem pública disponibilizada no website da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Assim, todos estavam aptos emitir Certificações Legais de Contas, Relatórios de Auditoria, Relatórios de Procedimentos acordados, etc. Contudo, observaram-se algumas diferenças relevantes ao nível da formação interna disponibilizada pelas respetivas firmas.

Assim, pretende-se analisar como a preparação formal e a aprendizagem contínua condicionam a capacidade dos auditores de interpretar e aplicar as alterações introduzidas nas normas. Seguidamente, apresenta-se uma tabela com os principais trechos destacados por cada entrevistado relativamente a este tópico bem como os códigos iniciais que foi possível retirar da entrevista de cada profissional relativo a este tópico.

Tabela 6 - Enquadramento das entrevistas: (Formação). Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Trechos de Entrevista	Códigos iniciais
E1	“A formação contínua é essencial. As formações da OROC são fundamentais para manter-me atualizado e garantir uma correta aplicação da ISA 600”	Empresa pequena; Valorização da formação; Formação OROC;
E2	“Mesmo com muitos anos de experiência as normas evoluem e a formação é crucial. As ações promovidas pela OROC continuam a ser um pilar importante para a minha atualização	Empresa pequena; Valorização da formação; Formação OROC;
E3	“As formações internas, juntamente com as da OROC, têm sido essenciais para compreender as alterações das normas de auditoria”	Empresa Média; Formação OROC + Formação interna; Valorização da formação;
E4	“Considero as formações fundamentais para acompanhar as exigências normativas. As formações da OROC	Empresa Média; Valorização da formação;

	funcionam como um suporte para a interpretação das ISAs”	Formação OROC + Formação interna;
E5	“Em Big Four existe um departamento específico só para verificar, interpretar as alterações às normas de auditoria, e com a ISA 600 revista não foi exceção. Esse departamento é responsável por transmitir às equipas de auditoria as alterações aos normativos”	Empresa Grande; Valorização da formação; Formação OROC + Formação interna;
E6	“A formação é sempre importante, todos os anos existem alterações aos normativos, pelo que o canal de informação da empresa é fundamental para conhecimento das alterações... existem também formações internas da OROC fundamentais para o desenvolvimento e a interpretação das ISAs”	Empresa Grande; Valorização da formação; Formação OROC + Formação interna;

Observou-se que a formação profissional contínua é um fator uniforme. Para todos os profissionais, e independentemente da experiência ou do tamanho da empresa que se encontram, todos consideram que a formação contínua é um fator crucial e que obviamente facilitou significativamente a adaptação inicial que foi necessária realizar com a ISA 600 revista. De acordo com a legislação e requisitos da OROC, cada ROC deve cumprir anualmente 30 créditos de formação, requisito que todos os entrevistados satisfazem pela íntegra. A principal diferenciação verificada consistia no enquadramento formativo proporcionado pelas respetivas entidades empregadoras. Pequenas entidades limitam-se ao cumprimento rigoroso das obrigações definidas pela OROC, contudo as entidades de média dimensão promoviam formações adicionais, com frequência e articuladas com outras entidades da marca situadas noutros países. Já nas grandes entidades verificou-se uma estrutura mais completa, o que inclui departamentos especializados na análise de normas de auditoria e respetivas alterações, o que permitia um acompanhamento mais sistemático e aprofundado.

Assim, a partir desta informação inicial, foi possível agrupar os dados em 2 grandes categorias temáticas, sendo elas:

1. **Formação Contínua:** Todos os entrevistados foram bastante diretos e claros acerca da importância que a formação contínua tem para eles, e afirmaram ao longo das entrevistas mais que uma vez que ela é o primeiro passo para a adaptação que foi necessário realizar com as alterações da ISA 600. A formação permite atualizar conhecimentos, compreender mudanças normativas e aplicar as alterações de forma eficaz. O entrevistado 1, destacou que “a formação contínua é essencial. As formações da OROC são fundamentais para manter-me atualizado e garantir uma correta aplicação da ISA 600”, evidenciando que cursos externos fornecem suporte crucial. De forma semelhante, o entrevistado 4 afirmou que “considero as formações fundamentais para acompanhar as exigências normativas. As formações da OROC funcionam como um suporte para a interpretação das ISAs”, mostrando que a formação não apenas atualiza, mas também serve de base para a aplicação prática das alterações.
2. **Formações Realizadas:** A categoria temática apresenta algumas diferenças entre os entrevistados dependendo da empresa em que o auditor se encontra. As ações promovidas pela OROC, sendo obrigatórias, assumem um papel fulcral na formação de todos os entrevistados e que todos realizaram. A principal diferença situa-se perante as formações internas em que os auditores das pequenas empresas se encontram mais limitados e não têm acesso a formações internas, ao contrário dos auditores de médias e grandes empresas. Essas formações internas podem provocar discrepância de conhecimento entre os auditores. O entrevistado 5 destacou que na sua empresa “existe um departamento específico só para verificar, interpretar as alterações às normas de auditoria, e com a ISA 600 revista não foi exceção. Esse departamento é responsável por transmitir às equipas de auditoria as alterações aos normativos”. Da mesma forma, o entrevistado 6 reforçou que “a formação é sempre importante, todos os anos existem alterações aos normativos, pelo que o canal de informação da empresa”. Estes dados evidenciam que a formação contínua, combinando cursos externos, treinamentos internos e mecanismos institucionais, aumenta a confiança,

consolida a prática e facilita a correta aplicação das alterações normativas, independentemente da experiência prévia do auditor.

Relativamente ao segundo ciclo de codificação por considerar-se que a informação ficaria mais clara e interpretativa para a análise, optou-se por utilizar duas tabelas. Também se optou por essa distribuição por se considerar que todos os entrevistados tiveram respostas semelhantes e que por isso a análise dessa categoria terá de se focar mais pelas características individuais que cada auditor tem, bem como o ambiente que está sujeito. A seguinte tabela sintetiza a experiência dos profissionais em auditoria e como OROC.

Tabela 7 - Formação Contínua do Auditor. Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Tema Identificado	Experiência	Experiência
		Auditoria	OROC
E1	Formação contínua	16 anos	7 anos
E2		43 anos	33 anos
E3		27 anos	22 anos
E4		20 anos	6 anos
E5		35 anos	28 anos
E6		7 anos	3 anos

Apesar da diferença de experiência como auditor e como OROC entre os diversos entrevistados, observou-se que as respostas de todos relativamente ao tema da necessidade de realizar uma formação contínua é fundamental e que na ISA 600 não é diferente. Todos destacaram que a atualização permanente é essencial para compreender e aplicar corretamente as alterações da ISA 600. A formação não é apenas uma ferramenta de atualização normativa, mas também um suporte para reforçar a confiança, a eficácia e a consistência na execução dos procedimentos de auditoria

Seguidamente, o outro tema identificado trata-se dos tipos de formação que cada entrevistado realizou e possui.

Tabela 8 - Formação Realizada do Auditor. Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Tema Identificado	Tipos de Formação
E1		Formação externa (OROC)
E2		Formação externa (OROC)
E3	Formações	Formação externa (OROC) + Formação Interna
E4	Realizadas	Formação externa (OROC) + Formação Interna
E5		Formação externa (OROC) + Formação Interna
E6		Formação externa (OROC) + Formação Interna

Para este tema identificou-se que dependendo do tipo de empresa em que os entrevistados se encontravam, estes tinham acesso a diferentes tipos de formação. A maior diferença encontrada é que os auditores de pequenas empresas possuíam apenas acesso a formações OROC, enquanto auditores de médias e grandes empresas além das formações OROC também possuíam acesso a formações internas. Isto provoca que os auditores que possuem formação contínua e oportunidades de atualização constante, quer seja externa quer seja interna, estejam presumivelmente mais preparados levando a que estes apliquem as alterações com maior fluidez e confiança. Por outro lado, os auditores de pequenas SROC's, estando mais limitados às formações obrigatórias da OROC, podem ter o seu desenvolvimento de competências e compreensão das alterações restringido, caso não adotem uma postura proativa de atualização e aprofundamento das normas por iniciativa própria.

Assim, consegue-se confirmar que a formação profissional atua como um fator determinante na adaptação às alterações normativas. Os auditores de médias e grandes empresas demonstram maior capacidade e segurança relativamente às mudanças, bem como uma melhor resposta aos riscos.

Como resultado, a empresa desempenha um papel fundamental no desenvolvimento e crescimento profissional dos seus colaboradores, funciona como um importante reforço. O apoio e o incentivo ao desenvolvimento e enriquecimento dos conhecimentos revelam-se, portanto, essencial para a evolução e crescimento da própria organização. O que valida a hipótese *P3: Formação e atualização condicionam a adaptação à norma.*

Por outro lado, a ausência ou pouca formação, apesar de não refletir menor competência ou profissionalismo, pode afetar a confiança e segurança dos profissionais na aplicação

das normas. Assim, tende a gerar alguns contratempos na interpretação e aplicação das normas, ou seja, evidencia que a formação teórica não é suficiente, é necessário complementar o conhecimento com contacto prático e experiência, de forma a garantir uma maior fluidez na adaptação às alterações da ISA. Essa combinação permite a aplicação das normas com maior segurança, a redução de erros e promove a consistência na execução dos trabalhos.

3.2.3 Procedimentos Adotados

A categoria “Procedimentos Adotados” foi escolhida com o objetivo de compreender de que forma os auditores tiveram de ajustar as suas metodologias na ISA 600 Revista. Para além do mais, também se pretende analisar qual a adaptação que foi necessária realizar aos processos internos da empresa e se essas tiveram de adaptar algo específico para conseguirem implementar as mudanças introduzidas na ISA 600.

Seguidamente, apresenta-se uma tabela com os principais trechos destacados por cada entrevistado relativamente a este tópico:

Tabela 9 - Enquadramento das entrevistas: (Procedimentos Adotados). Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Trechos de Entrevista	Códigos iniciais
E1	“Apesar de neste momento não termos grupos, no passado já tivemos e vejo as alterações à ISA 600 muito como burocráticas e sem grandes mudanças”	Ausência de grupos de Auditoria; Impacto inexistente;
E2	“Ainda não estamos a aplicar as alterações da ISA 600, contudo as mudanças consistem em burocracia, o que exige cuidado adicional para serem plenamente implementadas”	Ausência de grupos de Auditoria;
E3	“as alterações surtiram mudanças nos nossos procedimentos (...), principalmente na interpretação dos componentes significativos e na validação do trabalho dos auditores dos componentes”	Adaptação metodológica parcial; Aumento da burocracia;

E4	<p>“Os nossos procedimentos não mudaram, existe uma maior abordagem nos procedimentos com os auditores dos componentes, mas já o vínhamos a fazer antes. Temos de documentar mais o trabalho realizado por nós e pelo auditor dos componentes. (...) as alterações foram essencialmente na burocracia”</p>	<p>Adaptação metodológica parcial; Aumento da burocracia;</p>
E5	<p>“As alterações consistiram, essencialmente em questões burocráticas, sendo que à exceção da burocracia, não houve impacto significativo no trabalho de auditoria, ou seja, a norma clarificou a nível de procedimentos, já eram efetuados por nós. Houve um acréscimo de documentação e uma maior comunicação com os auditores dos componentes, no entanto, no trabalho de campo, não houve alterações significativas.”</p>	<p>Adaptação metodológica parcial; Aumento da burocracia;</p>
E6	<p>“As alterações à ISA 600 obrigou a rever aspetos importantes do processo de auditoria, a avaliação do trabalho do auditor dos componentes. De modo geral, as alterações não provocaram mudanças significativas na execução dos trabalhos”</p>	<p>Adaptação metodológica parcial; Aumento da burocracia;</p>

Ao analisar as principais respostas dos entrevistados consegue-se entender que todos eles consideram que a principal alteração existente foi sobretudo a nível burocrático e documental. Todos que têm trabalhado com a norma referem o aumento substancial de documentação e programas de trabalho que é necessário agora realizar comparativamente à norma anterior. Assim, apesar de reconhecerem que as novas exigências implicam uma carga administrativa acrescida, os entrevistados entendem que as mudanças não se traduziram em transformações significativas na execução prática dos procedimentos de auditoria. É interessante mencionar que mesmo os entrevistados que apenas tiveram

contacto com a ISA 600 revista de forma teórica e não prática, ou seja, os entrevistados 1 e 2, também consideram que para eles as principais alterações são mesmo burocráticas. As alterações foram, portanto, percecionadas como um reforço das práticas já existentes, mais orientadas para a clarificação e uniformização dos processos do que para uma mudança estrutural da metodologia.

A partir disto pode-se agrupar a informação em duas principais categorias:

- 1. Alterações predominantemente burocráticas e documentais:** Os entrevistados identificaram que as mudanças introduzidas pela ISA 600 revista se centraram na vertente burocrática e com um aumento expressivo das exigências de documentação. O entrevistado 5 afirmou que “à exceção dessa burocracia, não houve impacto significativo no trabalho de auditoria realizado”, reconhecendo, contudo, um “acréscimo de documentação e uma maior comunicação com os auditores dos componentes”.
- 2. Ajustes metodológicos:** Embora o impacto tenha sido descrito como essencialmente num acréscimo de documentação, alguns auditores de médias e grandes empresas, como por exemplo o E3 e E6, reconheceram a existência de pequenas alterações no processo decorrentes da revisão da ISA 600. A E3 fez menção “as alterações surtiram mudanças nos nossos procedimentos (...), principalmente na interpretação dos componentes significativos e na validação do trabalho dos auditores dos componentes”, o que indica um esforço de adaptação dos processos e no planeamento e avaliação do risco. A E6 acrescentou que “a revisão obrigou a rever aspetos importantes do processo de auditoria, como a avaliação do trabalho do auditor dos componentes”, bem reforçar a ideia mantida por todos os entrevistados de que a ISA 600 revista direciona para uma abordagem de comunicação frequente com o auditor dos componentes.
- 3. Limitação por jurisdições diferentes:** Todos os entrevistados referiram que, até ao momento, não enfrentaram dificuldades decorrentes de limitações por jurisdições no âmbito das auditorias de grupo. De forma geral, explicaram que as jurisdições com as quais tiveram contacto pertenciam a países desenvolvidos, onde as práticas e os princípios de auditoria são amplamente convergentes. Embora existam pequenas diferenças nas normas e nos requisitos locais, não se revelaram suficientemente significativas para comprometer o processo de auditoria ou criar entraves à comunicação entre equipas. Os entrevistados

destacaram ainda que a harmonização internacional das normas de auditoria tem contribuído para reduzir as divergências entre países, o que facilita o trabalho do auditor do grupo e a coordenação com os auditores dos componentes. Assim, verifica-se que a limitação de jurisdições não representa, na amostra do presente estudo, um fator de risco relevante ou uma barreira à execução eficaz das auditorias de grupo.

A análise do segundo ciclo de codificação permitiu identificar padrões consistentes na forma como os auditores percebem e aplicam as alterações introduzidas pela ISA 600. Embora algumas respostas apresentem variações ligeiras em função da dimensão da firma, verifica-se um consenso de que o impacto prático das alterações foi relativamente ao acréscimo de documentação e mais voltado para a formalização e sistematização de processos já existentes. As pequenas diferenças encontradas entre auditores de empresas de maior e menor dimensão refletem, sobretudo o nível de estrutura interna e a capacidade organizacional de adaptação às novas exigências.

De forma geral, todos os entrevistados concordam que as alterações introduzidas pela ISA 600 revista não modificaram significativamente a essência do trabalho de campo, dado que muitas das práticas já haviam sido incorporadas, de certa forma, pelos princípios da norma. No entanto, os auditores apontam que essas mudanças resultaram numa abordagem muito mais documentada, refletida, por exemplo, na revisão frequente dos papéis de trabalho, no aumento da comunicação com os auditores dos componentes e na realização de ajustamentos pontuais na avaliação de riscos e no planeamento das auditorias.

Tabela 10 - Procedimentos Adotados do Auditor. Fonte: Elaboração Própria

Categoria Temática	Subtemas identificados	Observações/Evidências
Alterações burocráticas e documentais	Aumento das exigências formais e de documentação;	Todos os auditores percecionam as alterações como mais formais, exigindo documentação adicional sem
	Clarificação de práticas já existentes;	alterar substancialmente a execução da auditoria.
	Reforço da comunicação entre equipas	

Ajustes metodológicos limitados	Revisão de papéis de trabalho;	Alguns auditores mencionam pequenas adaptações técnicas e processuais, refletindo uma capacidade maior de absorver as alterações, sobretudo em empresas médias e grandes.
	Redefinição da avaliação do risco;	
	Validação do trabalho dos auditores dos componentes	

A análise demonstra de forma clara que os procedimentos adotados internamente têm impacto direto na eficácia na implementação das alterações à ISA 600. Em contrapartida, quando a aplicação da norma depende em grande parte do julgamento profissional, surgem variações na execução dos trabalhos. No entanto, os resultados obtidos reforçam a hipótese *P4: Procedimentos e metodologias são ajustados em função das alterações*. Assim, torna-se evidente que a adaptação dos processos internos de auditoria é fundamental para garantir uma aplicação eficaz da ISA 600 revista.

Os testemunhos indicam que a revisão da norma foi, sobretudo, percebida como um reforço de controlo e transparência do trabalho realizado, uma vez que representa uma mudança estrutural nos procedimentos. A necessidade acrescida de documentação é interpretada pelos auditores como um mecanismo de uniformização e de sustentar a transparência das auditorias.

3.2.4 Dimensão da Empresa

A categoria “Dimensão da Empresa” foi incluída no estudo com o objetivo de compreender como a estrutura organizacional das entidades de auditoria influenciam a implementação e perceção das alterações introduzidas pela ISA 600. Considerou-se relevante analisar empresas de diferentes dimensões com o intuito de verificar diferenças na adaptação às normas, na aplicação dos procedimentos e na eficácia percebida das alterações normativas.

Foram realizadas entrevistas a um total de seis indivíduos, distribuídos por três entidades distintas, representando diferentes níveis de dimensão e posicionamento no setor da auditoria. Cada par de entrevistados pertence a uma empresa específica, e as análises foram conduzidas separadamente por entidade, de forma a refletir com precisão as particularidades de cada organização:

- **Entidade de pequena dimensão:** Dois entrevistados trabalham numa sociedade de revisores oficiais de contas de pequena dimensão, caracterizada por gestão centralizada e relações de proximidade entre os colaboradores. A participação foi facilitada pelo contacto com uma colega, filha do proprietário, para garantir confiança e abertura nas respostas.
- **Entidade de média dimensão:** Dois entrevistados pertencem a uma empresa de auditoria de média dimensão, presente internacionalmente e com procedimentos estruturados. O contacto foi mediado por uma funcionária da empresa, para assegurar que os profissionais adequados fossem entrevistados.
- **Entidade de grande dimensão:** Dois profissionais foram entrevistados numa empresa do grupo Big Four, com forte presença internacional, estrutura complexa e elevado grau de especialização técnica, para permitir obter uma perspetiva das práticas de uma Big Four.

Verificado que tratar-se de uma categoria onde já se sabe à priori, a dimensão da empresa dos entrevistados, não foi realizada uma pergunta direta aos entrevistados sobre o assunto e a análise da categoria ira-se basear mais na interpretação retirada a partir das respostas fornecidas pelos entrevistados ao longo da entrevista.

Assim, a partir das análises anteriores relativas à experiência, formação e procedimentos adotados, foi possível identificar um padrão associado à dimensão da empresa. Observou-se que, embora todos os entrevistados tenham compreendido na íntegra as alterações introduzidas pela ISA 600 de forma semelhante, a interpretação das mudanças variou consoante a dimensão e estrutura da empresa.

Observou-se ainda que os grupos de empresas estão concentrados, sobretudo, nas grandes empresas, surgem ocasionalmente em empresas de média dimensão. Assim, partir das suas respostas, os dados foram organizados em três temas centrais:

1. **Agilidade e proximidade em empresas pequenas:** Os entrevistados 1 e 2 destacam essencialmente uma estrutura pequena, caracterizada pela confiança e segurança. Trata-se de uma sociedade de revisores familiar, onde os entrevistados são pai e filho. Verifica-se uma forte proximidade e espírito de equipa, com menor nível de burocracia e maior rapidez na resolução de problemas, uma vez que o sócio é de fácil acesso.

- 2. Estrutura e apoio em empresas médias:** Os entrevistados 3 e 4 destacam, sobretudo, a existência de procedimentos bem organizados e documentados, o que facilita a implementação dos trabalhos e garante um equilíbrio entre rigor e eficácia. Verifica-se também uma boa proximidade entre os funcionários; contudo, no entanto, sócio tem uma atuação mais distante.
- 3. Complexidade e formalização em empresas grandes:** Os entrevistados 5 e 6 salientam que, embora a dimensão da empresa permita a existência de várias equipas especializadas, a aplicação das normas é mais formalizada e requer maior coordenação, o que torna o processo mais demoroso e complexo.

Com os temas identificados, procedeu-se à organização e revisão dos dados para identificar padrões e relações específicas:

Tabela 11 - Dimensão da Empresa do Auditor. Fonte: Elaboração Própria

Entrevistado	Tema Identificado	Padrões Observados
E1, E2	Agilidade e proximidade	Implementação rápida, menor burocracia e maior flexibilidade
E3, E4	Estrutura e apoio	Procedimentos estruturados e apoio técnico na adaptação e rigor
E5, E6	Complexidade e especialização	Equipas especializadas e formalização rigorosa, maior complexidade organizacional

A análise evidencia que a dimensão da empresa influencia diretamente a forma como as alterações da ISA 600 são implementadas e percebidas. Nas empresas de pequena dimensão, a proximidade e confiança prevalecem, o que permite uma adaptação rápida. As empresas médias combinam uma estrutura organizada com apoio técnico, para promover a consistência e a eficiência na aplicação das normas. Por outro lado, as grandes empresas aplicam as normas com elevado rigor, mas enfrentam maior complexidade, o que exige uma maior coordenação e acompanhamento contínuo entre as equipas.

Os padrões identificados permitem confirmar, em parte, a hipótese *P2: A dimensão da empresa influencia a implementação e percepção das alterações*. Assim, observa-se que, embora a dimensão organizacional condicione a forma de implementação das alterações, a compreensão das normas é, de modo geral, similar entre todos os entrevistados.

3.2.5 Eficácia da ISA 600 Revista

A categoria “Eficácia da ISA 600 Revista” foi selecionada com o objetivo de analisar a percepção dos auditores sobre as alterações introduzidas nas normas e avaliar se essas contribuem para uma melhoria prática na execução das auditorias. A análise é uma abordagem complementar aos estudos realizados anteriormente, para permitir verificar se a atualização normativa é considerada como útil na prática profissional e identificar fatores que influenciam essa percepção, nomeadamente como a experiência, a dimensão da empresa e os procedimentos adotados.

Com base na análise anterior, foi possível identificar padrões que revelam a percepção dos entrevistados sobre a eficácia das alterações introduzidas na norma. Entre os principais códigos relevantes, destaca-se a transparência na aplicação, a melhoria na identificação de riscos, a uniformização de práticas, o aumento da complexidade e a dependência de experiência e formação dos profissionais.

Observou-se que a percepção de eficácia ainda não é consolidada, dado que se trata de uma alteração relativamente recente. E, apesar de todos os auditores reconhecerem a importância das alterações efetuadas na ISA 600, a norma concede uma ampla margem de interpretações e exige muito o ceticismo profissional, o que pode condicionar a forma como os benefícios das alterações são percebidos na prática.

A partir dos códigos iniciais, os dados foram agrupados em duas partes principais:

- 1. Transparência e melhoria na prática:** Todos os entrevistados destacaram a importância da transparência, e, consideram-na fundamental para a melhoria contínua nas auditorias. Esse consenso surge da necessidade de corrigir as lacunas e inconsistências identificadas pelas alterações recentes noutras normas de auditoria. A implementação das mudanças permite reforçar a transparência e clareza nas comunicações entre as equipas de auditoria, e, contribui para uma execução mais consistente e segura das auditorias de grupos.
- 2. Uniformização e padronização:** Todos os entrevistados destacaram que a atualização da norma trouxe um acréscimo significativo de burocracia, sobretudo em relação ao trabalho dos auditores responsáveis pelas auditorias dos componentes. O aumento de formalismo implica um maior rigor na documentação, acompanhamento e verificação dos procedimentos realizados pelos auditores dos componentes, o que torna o processo muito mais burocrático.

Embora as alterações possam tornar o trabalho mais complexo, também contribuem para uma maior rastreabilidade e consistência das auditorias, e, garante que os componentes sejam analisados em conformidade com as considerações a ter na auditoria à empresa mãe. Assim, a norma contribui para uniformidade e padronização entre o trabalho realizado nos componentes com o trabalho realizado na empresa-mãe.

A análise evidencia que a revisão da ISA 600 amplamente percebida de forma positiva uma vez que proporciona uma maior transparência, uniformização e melhoria na aplicação dos procedimentos. No entanto, os padrões observados descartam a hipótese *P5: Percepção da eficácia varia conforme experiência, dimensão da empresa e exposição às normas*. Os resultados revelam que, independentemente dessas diferenças, todos os entrevistados reconheceram a norma como eficaz na prática, e, evidenciam que a sua eficácia é percebida de forma consistente entre todos os profissionais.

Assim, a análise à percepção da eficácia revela que a transparência no processo de certificação legal das contas e a comunicação entre auditores do grupo e dos componentes são reconhecidas como melhorias significativas.

3.3 Conclusão dos Pressupostos e Ligação às Questões de Investigação

A versão revista da norma ISA 600 entrou em vigor para auditorias com início 15 de dezembro de 2023. A revisão teve como principais objetivos reforçar o exercício do julgamento profissional, promover o ceticismo profissional e melhorar a supervisão e coordenação do trabalho realizado pelos auditores dos componentes, para garantir uma resposta mais eficaz aos riscos relevantes identificados ao nível do grupo.

No decorrer das entrevistas realizadas, foi possível observar uma clara semelhança nas percepções dos profissionais quanto ao processo de adaptação às novas exigências da norma. Independentemente da dimensão das entidades em que trabalham, todos os entrevistados manifestaram opiniões bastante próximas, embora expressas de diferentes maneiras. De forma geral, afirmaram que a transição não representou uma mudança estrutural na forma como o trabalho de auditoria é realizado, mas sim um reforço e uma formalização de práticas que, em muitos casos, já vinham sendo aplicadas.

Um dos pontos mais referidos foi o aumento da burocracia associada à necessidade de documentação das evidências (provas de auditoria). A nova a ISA 600 exige de forma mais clara a obtenção e o registo constante da evidência de auditoria adequada e suficiente. A alteração traduz a intenção da norma de reforçar a objetividade e a responsabilidade do auditor do grupo.

Apesar disso, a maioria dos entrevistados referiu que, na prática, os procedimentos de análise, validação e supervisão agora reforçados já faziam parte do seu trabalho diário. A avaliação da relevância dos componentes para as demonstrações consolidadas e a análise dos riscos associados já estavam, segundo os profissionais, integradas nas suas metodologias. O que mudou, essencialmente, foi a exigência de um registo mais formal dessas atividades, em conformidade com os requisitos atuais da norma.

Outro aspeto salientado pelos entrevistados foi o aumento da comunicação entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes. A ISA 600 revista introduz uma abordagem mais orientada para o risco, o que implica uma comunicação mais estruturada, regular e focada nas áreas consideradas críticas. O reforço da interação é visto como positivo, mas, novamente, não foi percebido como algo totalmente novo, uma vez que muitos já mantinham contacto próximo com as equipas envolvidas nos componentes, sobretudo em auditorias mais complexas ou de maior dimensão.

Em síntese, para os profissionais entrevistados, a adaptação à ISA 600 revista assentou essencialmente em três tópicos: a intensificação da documentação da evidência de auditoria, o reforço da comunicação com os auditores dos componentes e a formalização de práticas anteriormente existentes. Embora reconheçam um acréscimo de exigências em termos de documentação e conformidade, não identificaram alterações significativas no trabalho técnico realizado, dado que grande parte das obrigações agora formalizadas já era cumprida na prática.

Esse alinhamento entre as exigências das normas e dos procedimentos anteriormente adotados revela uma boa organização, planeamento e maturidade técnica por parte das equipas de auditoria entrevistadas. Tal constatação reforça a ideia de que, em Portugal, existem profissionais altamente qualificados, capazes de acompanhar e integrar com eficácia as evoluções normativas do setor.

Posto isto, é possível responder de forma clara e fundamentada às questões de investigação que orientaram o presente estudo:

1. Quais são as principais alterações introduzidas na ISA 600?

Com esse estudo, foi possível responder à questão de investigação, sendo que as conclusões obtidas evidenciam que essas alterações consistem, essencialmente, no aumento da responsabilidade do auditor do grupo, na adoção de uma abordagem baseada no risco, no reforço do envolvimento direto com os auditores dos componentes, o que traduz numa comunicação mais estruturada, clara e frequente entre equipas e na exigência maior de documentação ao longo de todo o processo de auditoria. A ISA 600 revista impõe requisitos mais exigentes no que respeita à identificação e avaliação de componentes significativos, bem como a supervisão do trabalho executado pelas equipas de auditoria envolvidas. O reforço de responsabilidade e controlo visa assegurar uma compreensão mais profunda da estrutura do grupo (Conhecimento da Entidade), dos seus componentes e dos riscos relevantes de cada setor de atividade dos componentes, o que contribui, em última instância, para o aumento da qualidade, consistência e fiabilidade das auditorias de grupo.

2. De que forma estas alterações impactam a abordagem das auditorias de grupos?

No que respeita à segunda questão de investigação, o estudo conclui que a ISA 600 revista veio transformar significativamente a forma como são realizadas as auditorias de grupo. Com as alterações verificadas na primeira questão de investigação, a abordagem adoptada passou a ser mais estruturada e centrada na identificação e avaliação dos riscos relevantes a nível do grupo e dos componentes.

Assim, a norma impõe uma coordenação mais eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes, o que exige um planeamento mais detalhado, uma comunicação contínua ao longo de todas as fases da auditoria e uma supervisão mais rigorosa dos procedimentos executados pelos auditores dos componentes. A maior interação entre equipas promove uma compreensão mais abrangente do grupo como um todo, e, permite ao auditor do grupo desenvolver uma resposta mais adequada e direcionada aos riscos identificados.

Como resultado, as auditorias de grupos tornaram-se cada vez mais completas, com procedimentos mais consistentes e alinhados com os princípios de qualidade e fiabilidade da informação financeira. A aplicação prática da norma revela, assim, um reforço do

papel do auditor do grupo como responsável pela direção, supervisão e avaliação crítica de todo o trabalho de auditoria realizado no âmbito do grupo.

3. Quais são os desafios e oportunidades para os auditores decorrentes das alterações à ISA 600?

Relativamente à terceira questão de investigação, o estudo permitiu identificar um conjunto de implicações práticas relevantes. Os principais desafios relacionam-se, desde logo, com o aumento da burocracia dos procedimentos de auditoria, o que exige dos profissionais uma maior responsabilidade e envolvimento direto no planeamento, execução e supervisão dos trabalhos.

De acordo com as respostas obtidas junto dos entrevistados, constatou-se que os desafios mais significativos se fazem sentir, sobretudo, ao nível comercial. Entre os aspetos mais frequentemente mencionados destacam-se o impacto nos orçamentos dos honorários e na gestão de horas, bem como a exigência crescente da realização da auditoria ao grupo na sua totalidade, consequência direta do reforço dos requisitos da ISA 600 revista. Esse reforço traduz-se numa supervisão mais completa do trabalho dos auditores dos componentes, sendo que, em muitos casos, as entidades optam por exigir a realização da auditoria ao grupo completo, com o intuito de facilitar a avaliação do trabalho desenvolvido pelos auditores dos componentes e de assegurar o cumprimento integral das novas exigências. Adicionalmente, referiu-se a necessidade de justificar, junto dos clientes, o acréscimo de horas de trabalho e de recursos alocados, resultante das alterações introduzidas pela alteração à ISA 600. Embora estes desafios se revelem particularmente onerosos para entidades de menor dimensão, a verdade é que podem afetar, em maior ou menor grau, qualquer tipo de entidade.

Foi também evidenciado o esforço acrescido exigido para assegurar uma comunicação eficaz entre o auditor do grupo e os auditores dos componentes, especialmente em estruturas com jurisdições diferentes ou organizações mais complexas.

Contudo, importa reforçar que as exigências não contemplam apenas desafios, as alterações introduzidas pela ISA 600 revista constituem, em simultâneo, uma oportunidade para aumentar a qualidade das auditorias de grupo, reforçar a confiança dos *stakeholders* e utilizadores das demonstrações financeiras e promover uma maior uniformidade na aplicação dos requisitos normativos. Trata-se, assim, de um contributo relevante para o

fortalecimento da função da auditoria e enquanto mecanismo de transparência e credibilização da informação financeira.

4. Como é que as firmas de auditoria estão a adaptar os seus processos para cumprir com as novas exigências da ISA 600?

Em relação à quarta questão de investigação, o estudo tornou possível verificar, com base nos dados recolhidos através das entrevistas, tem se evidenciado um esforço significativo por parte das firmas para assegurar uma implementação adequada das alterações efetuadas à ISA 600. As principais medidas de adaptação passam, em primeiro lugar, pela revisão das metodologias utilizadas na realização de auditorias, com o objetivo de garantir o cumprimento dos novos requisitos impostos pela norma, nomeadamente no que diz respeito à avaliação do risco, à definição da estratégia de auditoria e ao reforço da supervisão do trabalho dos auditores dos componentes. Uma das formas mais evidentes de resposta a estas exigências tem sido o investimento em formação. As firmas têm demonstrado uma preocupação crescente com a qualidade técnica das suas equipas, reconhece que a correta aplicação da ISA 600 revista exige não só um conhecimento aprofundado da norma, como um alinhamento efetivo e contínuo entre todos os intervenientes no processo de auditoria. O alinhamento é fundamental para assegurar a consistência na aplicação dos requisitos normativos, reduzir riscos de não conformidade e reforçar a qualidade e a transparência das auditorias de grupo.

Adicionalmente, tem-se verificado um esforço no sentido de uniformizar práticas internas e promover uma maior consistência na abordagem adotada. O alinhamento visa assegurar o cumprimento rigoroso dos novos requisitos normativos e mitigar eventuais riscos de não conformidade que possam comprometer a qualidade da auditoria.

5. Quais são as perceções dos auditores sobre a eficácia das alterações implementadas?

Relativamente à última questão de investigação, no âmbito do presente estudo tende para uma avaliação, de forma geral, positiva em relação à ISA 600 revista. Através das entrevistas foi possível reconhecer que as alterações introduzidas contribuem para uma melhoria na qualidade e na transparência das auditorias de grupo, nomeadamente através de uma maior clareza na definição de responsabilidades, de uma abordagem mais rigorosa na identificação de riscos e de uma comunicação mais eficaz entre as equipas envolvidas.

Contudo, apesar do reconhecimento da utilidade e pertinência das alterações, existem algumas reservas relativamente ao aumento da complexidade do processo de auditoria. As exigências adicionais em termos de planeamento, revisão e documentação foram identificadas como aspetos que, embora contribuam para um trabalho mais completo e de certa forma transparente, também representam desafios operacionais acrescidos.

Importa ainda referir que a aceitação e perceção da norma variam consoante o perfil das entidades e dos profissionais. Em geral, auditores com maior experiência demonstram uma melhor adaptação à nova abordagem, enquanto firmas de menor dimensão, ou com menor exposição a auditorias de grupo, tendem a encarar a norma com maior cautela. Assim, a eficácia percebida da ISA 600 revista parece depender, em certa medida, da dimensão da entidade auditada, da complexidade da estrutura do grupo e do nível de experiência técnica das equipas envolvidas.

3.4 Desafios e Oportunidades na Aplicação da ISA 600

A aplicação da ISA 600 revista tem revelado alguns desafios e oportunidades no contexto das auditorias de grupos. Na sua maioria, os principais desafios identificados relacionam-se com questões de natureza comercial, nomeadamente a gestão de prazos, orçamentos e recursos humanos, a necessidade de entidades de grande dimensão fazer o grupo todo para aceitarem o trabalho (por facilitismo de avaliar o trabalho de auditoria nos componentes).

As entrevistas evidenciam que a norma contribuiu para uma melhoria na qualidade das auditorias de grupo, com especial destaque para o processo de identificação de riscos relevantes. O maior foco na avaliação crítica e na coordenação entre as equipas de auditoria conduziu a um aumento da transparência e à redução de falhas de comunicação entre os auditores dos componentes.

No que respeita às interpretações dos auditores com maior experiência, salientam a necessidade de um maior grau de julgamento profissional, bem como de um envolvimento direto por parte do auditor do grupo. Embora alguns profissionais considerem que a nova versão da norma acrescenta complexidade ao processo de auditoria, outros valorizam o reforço da responsabilidade e o impacto positivo na qualidade global dos trabalhos desenvolvidos.

A publicação da ISA 600 revista impulsionou igualmente o investimento por parte das firmas de auditoria na formação e capacitação das suas equipas, com especial foco nos auditores de grupo, o que revela uma ligeira preocupação com a correta aplicação da norma e com a mitigação dos riscos associados à não conformidade. Quando comparada com a norma anterior, a ISA 600 revista apresenta um grau mais elevado de exigência e observa-se, assim, uma evolução no papel do auditor do grupo, que deixa de assumir uma função meramente coordenadora para se afirmar como líder efetivo do processo de auditoria, com responsabilidade acrescida na definição da estratégia e na supervisão da execução.

Nesse contexto, a norma revista representa ao mesmo tempo um desafio operacional e uma oportunidade no reforço da qualidade, da consistência e da confiança nos processos de auditoria de grupos empresariais.

No âmbito do estudo, foram identificadas cinco questões de investigação com o objetivo de analisar de forma aprofundada o impacto da revisão da norma ISA 600 revista nas auditorias de grupos. As questões centrais procuraram identificar: (1) as principais alterações introduzidas na norma, (2) os impactos dessas alterações na abordagem das auditorias de grupos, (3) os desafios e oportunidades que delas decorrem para os auditores, (4) as formas como as firmas de auditoria estão a adaptar os seus processos, e (5) as perceções dos auditores e das partes interessadas quanto à eficácia das alterações implementadas. Para auxiliar na resposta às questões foram levantados cinco pressupostos os quais se confirmaram o *P1: Experiência condiciona a perceção das alterações*, *P3: Formação e atualização condicionam a adaptação à norma* e *P4: Procedimentos e metodologias são ajustados em função das alterações*, confirmou em parte a *P2: A dimensão da empresa influencia a implementação e perceção das alterações* e apenas se refutou a *P5: Perceção da eficácia varia conforme experiência, dimensão da empresa e exposição às normas*.

As entrevistas realizadas permitiram concluir que a revisão da ISA 600 foi fundamental para preencher algumas fragilidades identificadas na versão anterior da norma, especialmente face às alterações introduzidas pela ISA 315 no que respeita à identificação e avaliação do risco de distorção material.

A ISA 600 revista reforça significativamente a responsabilidade do auditor do grupo sobre o trabalho realizado pelos auditores dos componentes, o que exige uma maior comunicação entre as equipas. Como consequência, observa-se um aumento da burocracia, uma vez que, na prática da auditoria, prevalece o princípio de que “*trabalho não documentado é trabalho não realizado*”.

Assim, a revisão da ISA 600 tornou ainda mais evidente a exigência de uma documentação sólida, estruturada e confiável que comprove adequadamente o trabalho realizado pelos auditores dos componentes, especialmente no que se refere identificação e avaliação dos riscos e às respostas adotadas. Essa exigência contribuiu para um aumento significativo do tempo dedicado à fase de planeamento, uma vez que a norma passou a privilegiar uma abordagem fortemente orientada para os riscos significativos do grupo, no que resultou em auditorias mais completas e eficientes, mas também exigiu maior julgamento profissional.

O acréscimo de exigências documentais evidencia potenciais desafios na comunicação entre auditores que operam sob diferentes jurisdições. Esses desafios não se limitam apenas à barreira linguística, mas estendem-se às divergências nas normas e procedimentos locais, que podem contrastar significativamente com os procedimentos adotados em Portugal ou com os padrões internacionais. No entanto, em concordância com os dados recolhidos, nenhum dos entrevistados relatou dificuldades relevantes nesse aspeto. Apesar das jurisdições distintas, os países envolvidos não apresentavam diferenças culturais ou éticas significativas, e as variações nos procedimentos foram consideradas pontuais e não preocupantes.

Uma das alterações mais relevantes consiste no foco reforçado no exercício do julgamento profissional e no ceticismo profissional ao longo de todo o processo de auditoria. A nova ISA 600 passa a adotar uma abordagem mais completa e integrada ao risco, o que exige que o auditor do grupo obtenha uma compreensão aprofundada do grupo e dos seus componentes, independentemente de realizar diretamente ou não os trabalhos nesses componentes. O princípio traduz-se numa responsabilização mais direta do auditor do grupo sobre o trabalho realizado pelos auditores dos componentes, para reforçar a responsabilidade do planeamento e da supervisão.

CAPÍTULO – CONTRIBUTOS E SUGESTÕES

Durante a análise verificou-se algumas limitações que devem ser consideradas para a análise dos resultados. A dimensão reduzida da amostra constitui um fator condicionante à generalização das conclusões, uma vez que limita a representatividade dos dados recolhidos. Adicionalmente, existe a possibilidade de respostas enviesadas devido ao acesso antecipado do guião, que podem refletir perceções subjetivas dos participantes. Verifica-se ainda uma diversidade limitada de perfis e contextos profissionais, o que restringe a abrangência da análise e a comparação entre diferentes realidades. Acresce que a norma analisada se encontra ainda numa fase inicial de implementação, o que impossibilita uma avaliação plena e consolidada dos seus efeitos práticos.

Não obstante estas limitações, os resultados obtidos abrem caminho para estudos futuros. Em particular, seria interessante alargar a amostra e incluir auditores de diferentes jurisdições, de modo a reforçar a robustez e a comparabilidade dos dados. A realização de estudos de natureza quantitativa permitiria igualmente medir de forma mais objetiva o impacto real da norma. Por fim, uma análise da sua implementação após alguns anos de aplicação revelaria contributos relevantes para a compreensão da sua eficácia, bem como para a identificação de desafios e oportunidades de melhoria no contexto profissional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, B. J. M. (2017). Audit role in today's society: The Portuguese perspective. *Tékhnē*, 15(1), 42–57. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.07.004>
- Almeida, B. J. M. de. (2004). Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade e Finanças*, 15(34), 80–96. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000100006>
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas*. Edições Sílabo.
- Attie, William. (2011). *Auditoria : conceitos e aplicações*. Editora Atlas S.A.
- Barros, N. L., Barroso, J. V. F., e Júlio, A. A. (2024). *Metodologia de Investigação Científica: Fundamentos Teóricos e Práticos*. <https://osf.io/dw9ag/files/qdpa6>
- Bhagyamma, G., e Wasiaq, M. and R. (2023). *Exploring Hypotheses in Scientific Inquiry: Challenges, Formulation, and Testing*. https://www.researchgate.net/publication/376076714_EXPLORING_HYPOTHESES_IN_SCIENTIFIC_INQUIRY_CHALLENGES_FORMULATION_AND_TESTING
- Bogdan, R., e Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação Uma Introdução à Teoria e aos Métodos* (Vol. 12). Porto Editora.
- Bryman, Alan. (2016). *Social research methods*. Oxford University Press.
- Carson, E., Simnett, R., Thurheimer, U., e Vanstraelen, A. (2022). Involvement of Component Auditors in Multinational Group Audits: Determinants, Audit Quality, and Audit Fees. *Journal of Accounting Research*, 60(4), 1419–1462. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12418>
- Catapan, S. de C., Baratieri, T., e Nicolotti, C. A. (2021). Codificação: uma possibilidade para análise de dados qualitativos / Coding: a possibility to analyse qualitative data. *Brazilian Journal of Health Review*, 4(2), 5399–5413. <https://doi.org/10.34119/bjhrv4n2-112>
- Chris, M. J. (2021). *Methodology Section for Research Papers*. www.sjsu.edu/writingcenter Written by

- Cosserat, G. W. (2008). *Modern auditing*. John Wiley e Sons.
- Costa, C. B. da. (2023). *Auditoria Financeira Teoria e Prática* (13th ed.). Rei dos Livros.
- Crowe. (2023, March 15). *Independência e Auditoria de Grupo*. Crowe Global. <https://www.crowe-consult.com.br/artigos-e-noticias/2023/03/independencia-e-auditoria-de-grupos/>
- Dewi, I. G. A. A. O. (2022). Understanding Data Collection Methods in Qualitative Research: The Perspective Of Interpretive Accounting Research. *Journal of Tourism Economics and Policy*, 1(1), 23–34. <https://doi.org/10.38142/jtep.v1i1.105>
- Downey, D. H., e Bedard, J. C. (2019). Coordination and Communication Challenges in Global Group Audits. *Auditing: A Journal of Practice e Theory*, 38(1), 123–147. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52016>
- Downey, D. H., e Westermann, K. D. (2021). Challenging Global Group Audits: The Perspective of US Group Audit Leads*. *Contemporary Accounting Research*, 38(2), 1395–1433. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12648>
- Dr. Swarooprani. K. (2022). An Study of Research Methodology. *International Journal of Scientific Research in Science, Engineering and Technology*, 537–543. <https://doi.org/10.32628/IJSRSET2293175>
- Eltweri, A., Faccia, A., e Foster, S. (2022). International Standards on Auditing (ISAs) Adoption: An Institutional Perspective. *Administrative Sciences*, 12(3), 119. <https://doi.org/10.3390/admsci12030119>
- Fitriany, F., Anggraita, V., Farah Mita, A., e Indriani, F. (2020). Impact of Implementation of ISA 600 on Audit Market Share in Indonesia. In *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. www.ijicc.net (Vol. 12). www.ijicc.net
- Ghanad, A. (2023). An Overview of Quantitative Research Methods. *International Journal of Multidisciplinary Research and Analysis*, 06(08). <https://doi.org/10.47191/ijmra/v6-i8-52>

- Glover, S. M., Prawitt, D. F., Liljegren, J. T., e Messier, W. F. (2008, December 1). Component Materiality for Group Audits. *Journal of Accountancy*. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2008/dec/componentmaterialityforgroupaudits/>
- Hassink, H. F. D., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H. G., e de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(2), 85–100. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2009.05.003>
- Hay, D., e Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020a). *Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements - ISA 240*. International Auditing and Assurance Standards Board. <https://www.iaasb.org/consultations-projects/auditor-s-responsibility-consider-fraud-audit-financial-statements-isa-240>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020b). *Proposed International Standard on Auditing 600 (Revised)*. <https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-auditing-600-revised-special-considerations-audits-group-financial>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2022). *ISA 600 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 600 (Revised)*.
- Khan, J. A., Raman, A. M., Sambamoorthy, N., e Prashanth, K. (2023). *Research Methodology (Methods, Approaches and Techniques)*. San International Scientific Publications. <https://doi.org/10.59646/rmmethods/040>
- Lee Teck-Heang, e Azham Md. Ali. (2007). The evolution of auditing: An analysis of historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*.

- Lungu, M. (2022). The Coding Manual for Qualitative Researchers. *American Journal of Qualitative Research*, 6(1), 232–237. <https://doi.org/10.29333/ajqr/12085>
- Miles, M. B., Huberman, A. M., e Saldaña, Johnny. (2014). *Qualitative data analysis: a methods sourcebook*. SAGE Publications, Inc.
- Onwuegbuzie, A. J., Frels, R. K., e Hwang, E. (2016). Mapping Saldaña’s Coding Methods onto the Literature Review Process. *Journal of Educational Issues*, 2(1), 130. <https://doi.org/10.5296/jei.v2i1.8931>
- Panteleiev, V. P. (2019). The Framework for Audits of the Financial Statements of the Group of Enterprises by ISA 600 Requirements. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 3, 54–66. <https://doi.org/10.31767/nasoa.3.2019.05>
- Porter, B., Simon, J., e Hatherly, D. (2005). *Principles of External Auditing*. John Wiley e Sons, Ltd.
- Quivy, R., Campenhoudt, L. Van, e Marquet, J. (2018). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Gravida.
- Reis, F. L. dos. (2010). *Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado Segundo Bolonha*. Pactor.
- Saldaña, Johnny. (2013). *The Coding Manual for Qualitative Researchers*. SAGE Publications.
- Sreekumar, D. (2023). *What is Research Methodology? Definition, Types, and Examples*. <https://paperpal.com/blog/academic-writing-guides/what-is-research-methodology>
- Sunderland, D., e Trompeter, G. M. (2017). Multinational Group Audits: Problems Faced in Practice and Opportunities for Research. *Auditing: A Journal of Practice e Theory*, 36(3), 159–183. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51667>
- Tenny, S., Brannan, J. M., e Brannan, G. D. (2022). Qualitative Study. In *National Library of Medicine*. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/books/NBK470395/>

- Tepalagul, N., e Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing e Finance*, 30(1), 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Valencio, M., e Ngueve, F. (2014). *A Etica E a Deontologia Na Auditoria Empresarial*. Palibrio.
- Westervelt, M. A. (2014, February 14). *The scoop on group audits: You may have them, even though you think you don't*. *Journal of Accounting*. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/feb/20149529/>
- Wobeser, G. A. (1994). Formulating and Testing Hypotheses. In *Investigation and Management of Disease in Wild Animals* (pp. 73–86). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5609-8_6
- Yu Lu, e Young Ju Shin. (2017). Hypothesis Formulation. In *The SAGE Encyclopedia of Communication Research Methods*. SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/10.4135/9781483381411.n238>

Apêndice I – Guião da Entrevista

Guião Entrevista – O impacto da ISA 600 revista nas auditorias de Grupos, por Jéssica, aluna no Mestrado em Auditoria, ISCAP.

Introdução:

Objetivo da Entrevista: O objetivo da entrevista é compreender as alterações efetuadas à ISA 600 e como essas alterações influenciam o trabalho dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) nas auditorias de grupos, importando realçar as mudanças no planeamento, avaliação e resposta ao risco, aceitação do cliente, sem esquecer do grande foco na comunicação entre auditores do grupo e dos auditores de componentes,

Apresentação da Norma: A ISA 600 revista introduziu algumas alterações importantes sobre a forma como as auditorias de grupos são conduzidas: destaca uma maior responsabilidade do auditor do grupo, na avaliação dos riscos e numa abordagem mais comunicativa entre os auditores de componentes, e o GAT 1 orienta/auxilia os auditores a garantir que as normas internacionais sejam seguidas de forma adequada. A entrevista visa compreender como a ISA 600 revista, quando aplicada em conjunto com o GAT 1, melhora a qualidade e conformidade das auditorias de grupos.

Enquadramento do entrevistado:

1. Há quanto tempo trabalha como Revisor Oficial de Contas?
2. Realiza ou já realizou auditorias de grupos? Se sim, qual foi a complexidade desse trabalho?
3. Qual a sua experiência em auditoria de empresas que possuem empresas filhas ou subsidiárias?
4. Como se mantém atualizado com as mudanças na legislação e nas normas de auditoria?

Contexto e Compreensão da ISA 600 Revista:

5. Como a ISA 600 revista influencia a forma de aplicar as Normas Internacionais de Auditoria nas auditorias de grupo?
6. Como descreveria a principal mudança trazida pelas alterações efetuada na ISA 600 para as auditorias de grupo?
7. Na sua opinião, qual a maior alteração no papel do auditor do grupo antes e após a revisão da ISA 600?
8. Em termos de avaliação de riscos, o que mudou na abordagem da auditoria de grupo com a alteração à ISA 600?
9. O GAT 1 auxilia na aplicação das normas de auditoria e nos modelos de relatório. Como aplica essas novas alterações às diretrizes quando realiza auditorias de grupo?

Impacto no Processo de Auditoria:

10. Como a ISA 600 revista afetou a forma de trabalhar (aceitação, avaliação do risco, resposta ao risco) dos auditores dos componentes numa auditoria de grupo?
11. Qual o impacto nas auditorias de grupo em termos de complexidade após a implementação da revisão da ISA 600? Como lida com isso?
12. O trabalho de comunicação e colaboração entre auditores do grupo e os auditores dos componentes mudou com a revisão da norma? Se sim, de que forma?
13. A ISA 600 revista trouxe mudanças na forma como lida com a documentação e a revisão do trabalho realizado pelos auditores dos componentes?
14. Como a norma influencia a resposta dos auditores aos riscos significativos que surgem nos componentes de um grupo durante a auditoria?
15. Na sua experiência, a revisão da ISA 600 trouxe mais clareza no processo de certificação legal das contas?
16. Quais são as oportunidades que identifica na ISA 600 revista para melhorar a qualidade da auditoria e, conseqüentemente, o processo de certificação legal das contas?

Desafios e Oportunidades com as alterações da ISA 600:

17. Quais são os principais desafios em implementar as alterações da ISA 600 nas auditorias de grupo?
18. Por outro lado, que oportunidades positivas surgiram com a adoção dos novos requisitos da norma para as auditorias de grupo?
19. Acredita que a ISA 600 melhora a transparência das auditorias de grupo? De que maneira isso pode ser observado pelos *stakeholders* (investidores, acionistas, credores, sistema financeiro)?

20. Pode dar-me um caso recente (sem identificação da empresa) de auditoria de grupo onde as mudanças da ISA 600 revista foram particularmente desafiadoras? Como lidou com isso?
21. No caso de uma auditoria de grupo com subsidiárias em diferentes jurisdições, como a ISA 600 alterou o planeamento do trabalho dos auditores dos componentes?
22. No caso de um componente com risco elevado, como a revisão da ISA 600 impacta na abordagem do processo de auditoria e certificação?
23. Já enfrentou situações onde o auditor de um componente não cumpriu as novas exigências? Como isso foi gerido?

Considerações Finais:

24. Como vê o futuro da auditoria de grupos em Portugal, especialmente com as novas normas da ISA 600? O que poderia ser melhorado?
25. Como vê o futuro da auditoria com a influencia da inteligência artificial para a auditoria de grupos?
26. Há algo que ache adequado acrescentar sobre o impacto da ISA 600 revista nas auditorias de grupo?

Conclusão:

Agradecimento: Agradeço muito pelo tempo dedicado e pelas respostas fornecidas, reforço também a importância da sua colaboração para uma melhor compreensão sobre o impacto das normas de auditoria.

Tratamento da informação: As respostas serão utilizadas para análise e desenvolvimento de dados informativos sobre a ISA 600 revista, para a minha dissertação sobre o Impacto das alterações da ISA 600 revista. Para qualquer esclarecimento adicional, pode contactar-me através do meu email: 2230098@iscap.ipp.pt.