

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
TRABALHO DE PROJECTO

A ADOÇÃO DAS ISA NAS PRÁTICAS DE AUDITORIA
PORTUGUESAS

EDUINA CRISTINA CONCEIÇÃO LOPES

OUTUBRO - 2017

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
TRABALHO DE PROJECTO

A ADOÇÃO DAS ISA NAS PRÁTICAS DE AUDITORIA
PORTUGUESAS

EDUINA CRISTINA CONCEIÇÃO LOPES

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO

OUTUBRO - 2017

Índice

Resumo	II
Abstract.....	III
Agradecimentos	IV
Lista de Tabelas	VII
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura.....	3
2.1 Adoção das Normas Internacionais de Auditoria.....	3
2.2 Normas de Auditoria Vigentes em Portugal até 2015.....	5
2.3 Normas de Auditoria Vigentes em Portugal a partir de 2016	6
2.4 Breve Análise Comparativa entre as Normas da OROC e as ISA	7
3. Análise Comparativa entre as Normas da OROC e as ISA.....	9
3.1 Âmbito Geral	9
3.3 Novas exigências das ISA	14
3.3.1 Nas várias fases do processo de auditoria.....	14
3.3.2 Exigências das Normas Internacionais em termos gerais	15
4. Impactos da adoção das ISA no trabalho de auditoria.....	19
4.1 Guião de análise geral	19
4.2 Guião específico.....	21
5. Conclusões, Limitações e Estudos Futuros	33
5.1 Principais Conclusões.....	33
5.2 Limitações e Estudos Futuros.....	34
Referências Bibliográficas.....	35

IMPACTO DA ADOÇÃO DAS ISA NAS PRÁTICAS DE AUDITORIA PORTUGUESAS

Por Eduina Lopes

Resumo

A auditoria em Portugal está a passar por uma fase de intensas alterações de natureza legislativa, fruto da entrada em vigor, desde 1 de janeiro de 2016, dos regimes jurídicos da profissão de auditor (Revisor Oficial de Contas) e da supervisão da sua atividade.

Este estudo analisa os potenciais impactos da aplicação direta, e não supletiva, das normas internacionais de auditoria (*ISA- International Standards on Auditing*) na atividade do auditor e aponta as principais diferenças entre o anterior normativo da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta (OROC) e o normativo do IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). A abordagem do tema parte da perceção de que a atividade do auditor se baseia em normas.

Procede-se então, no segundo capítulo, a uma revisão de literatura sobre a adoção das normas internacionais de auditoria em várias jurisdições, bem como sobre as normas de auditoria portuguesas vigentes até 2015 e sobre as próprias ISA.

No terceiro capítulo procede-se a uma análise comparativa entre as Normas Técnicas de Revisão/ Auditoria (NTRA) e das Diretrizes de Revisão/ Auditoria (DRA), e as ISA, enfatizando as principais diferenças de âmbito, conteúdo e desenvolvimento.

O quarto capítulo sugere um guião de confronto metodológico de práticas de auditoria vigentes com as ISA, que pode ajudar a perceber as diferenças de abordagem entre anteriores normas e as ISA, materializado numa lista de questões que pode ajudar a monitorizar a adoção das ISA nas atividades de auditoria dos escritórios portugueses.

Palavras-Chave: ISA; Normas da OROC; Auditor; Adoção.

Abstract

The audit in Portugal is currently going through a phase of intense legislative changes, as a result of the implementation, since January 1, 2016, of both legal regime of auditors profession (Ordem dos Revisores Oficiais de Conta) and the supervision of their activity.

The aim of this study is to analyze the potential impacts of the direct and non-supplementary application of International Standards on Auditing (ISA) in the auditor's activity and points out the main differences between the previous Ordem dos Revisores Oficiais Contas (OROC) standards and those issued by International Auditing and Assurance Standards Board. The approach is based on the perception that the auditor's activity is based on standards.

Moreover, a literature review will be carried out in the second chapter on the implementation of international auditing standards in various jurisdictions, as well as on Portuguese auditing standards in force up to 2015 and on ISA's own.

Furthermore, on the third chapter, a comparative analysis between the Technical Auditing Standards and the Audit Guidelines issued by OROC, and the ISA, emphasizing the main differences in scope, content and development.

The fourth chapter will therefore suggest a methodological clash of audit practices in place with ISAs, which can help to understand the differences in approach between previous standards and ISAs, materialized in a list of questions that can help to monitor the implementation of ISAs in audit portuguese offices.

Keywords: ISA; OROC standards; Auditor; Adoption.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu orientador, pela disponibilidade para orientar este trabalho e por todos os comentários, esclarecimentos e sugestões que me ajudaram ao longo da elaboração deste trabalho. Desejo-lhe sucessos em todas as suas tarefas, como professor, como orientador e na sua vida particular.

Quero agradecer a D. Maria do Céu pela força, coragem e pelas lindas palavras que ela sempre me proferiu, para que não desistisse e continuasse a acreditar que com esforço, serenidade e dedicação tudo se consegue na vida.

Agradeço, igualmente, à D. Alcinda pelo carinho, incentivo e preocupação.

Votos de gratidão aos meus familiares, principalmente aos meus pais por todo o apoio e compreensão durante a minha estada em Portugal, e durante todo o meu percurso escolar e profissional.

Bem-haja a todos!!!

Lista de Siglas

CE - Comissão Europeia

CI – Controlo Interno

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC - Código das Sociedades Comerciais

CRP - Constituição da República Portuguesa

DF - Demonstrações Financeiras

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

EIP – Entidade(s) de Interesse Público

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

GAT – Guia de Aplicação Técnica

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

ISA - *International Standards on Auditing*

ISQC - *International Standard on Quality Control*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IT – Interpretações Técnicas

KAM - *Key Audit Matters*

NTRA – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisor(es) Oficial(ais) de Contas

RT – Recomendações Técnicas

SCI – Sistema de Controlo Interno

UE – União Europeia

Lista de Tabelas

Tabela I: Estrutura Normativa da OROC - Até 2015	9
Tabela II: Estrutura das ISA (em vigor desde 2016).....	10
Tabela III: Diferenças Significativas das ISA face as DRA.....	12
Tabela IV: Quadro Resumo das ISA	14
Tabela V: Esquema do Conteúdo do Relatório de Auditoria	18
Tabela VI: Outras Exigências das ISA	19

1. Introdução

Em contabilidade e em auditoria são desenvolvidas normas visando a comparabilidade e credibilidade internacional dos relatórios financeiros e do trabalho dos auditores (Roussey 1992, Roussey 1999). Nos últimos tempos, devido aos avanços tecnológicos, à globalização e à internacionalização dos mercados de capitais, tem aumentado a convergência do relato financeiro e das práticas de auditoria, com um número crescente de países a adotar as normas internacionais de auditoria (Barth et al., 2008; Soltani, 2007).

Perante isto, ocorreu a implementação das Normas Internacionais de Auditoria, com o objetivo de reforçar a informação financeira nos países membros da União Europeia (UE) (Salomia et al., 2014). E assim, obter auditorias de elevada qualidade (Soltani, 2007).

A UE tem mostrado grande preocupação quanto à harmonização e qualidade da informação financeira, com o objetivo de preservar a confiança nos mercados europeus, e aumentar a comparabilidade e transparência das demonstrações financeiras preparadas pela gestão (Hamadi et al., 2008).

“As auditorias são realizadas para melhorar a fiabilidade e a confiabilidade das informações preparadas em conformidade com um conjunto de normas de contabilidade, e as normas de auditoria fornecem uma medida de qualidade de auditoria e articulam os objetivos a serem alcançados numa auditoria” (Simunic et al., 2017). Além disso, segundo a ISA 200, as auditorias permitem ao auditor expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão elaboradas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a estrutura de relato aplicável (IAASB, 2015), viabilizando também que o auditor possa emitir um parecer sobre a eficiência do sistema de controlo interno (Johnstone et al., 2013). Os autores Huguet & Gandía (2016) definem auditoria como sendo uma

atividade que visa a verificação de informações financeiras, desempenha um importante papel na garantia da credibilidade e confiabilidade dessa informação.

As normas internacionais objeto de estudo, são as designadas *International Standards on Auditing (ISA)*, e são emitidas pelo *International Federation of Accountants (IFAC)* através do *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*.

As principais motivações para a realização deste trabalho são o facto de a implementação das ISA nas auditorias portuguesas se ter tornado obrigatória, desde 1 de janeiro de 2016, com a aprovação do novo regime jurídico da OROC (Lei nº140/2015, de 7 de setembro) e de supervisão de auditoria (Lei nº148/2015, de 9 de setembro). Constatou-se que existem alguns estudos de investigação sobre as ISA (Needles, et al.; Ye & Simunic, 2013; Simunic et al., 2017; Boolaky & Soobaroyen, 2017), em termos internacionais, ou focados nalguns países específicos (por exemplo: Dellaportas et al., 2008; Mennicken, 2008; Al-awaqleh, 2010). Porém, relativamente a Portugal ainda não se conhece nenhum estudo sobre esta matéria.

Pretende-se, assim, contribuir para o preenchimento de um certo hiato na literatura existente em Portugal sobre o tema. Este estudo pode ser encarado sob uma perspetiva quer teórica, quer prática, pois, além de uma comparação de estruturas normativas, sugere um guião de confronto metodológico que, a partir das diferenças de abordagem entre as anteriores normas nacionais de auditoria e as ISA, pode ajudar a monitorizar em que medida as auditorias executadas a partir de 2016 cumprem os requisitos gerais das ISA.

Considerou-se importante analisar a adoção das ISA em Portugal e equacionar os principais impactos decorrentes da sua aplicação. Neste contexto, os objetos de estudo serão compreender o alcance das ISA para o trabalho dos auditores, estabelecer as principais diferenças entre os normativos de auditoria que têm vigorado em Portugal e o

referencial das ISA, contribuindo para a criação de abordagens que ajudem a uma correta adoção das ISA pelos auditores.

Após o presente capítulo de introdução, o segundo evidencia a revisão de literatura já publicada, quer sobre as experiências internacionais neste domínio, quer sobre o conteúdo e âmbito das próprias normas nacionais e internacionais. O terceiro capítulo integra o objeto essencial de estudo do tema de trabalho. No quarto capítulo é apresentado o guião/ programa que visa uma análise do impacto das ISA no trabalho do auditor. Por fim, no capítulo cinco, apresentam-se as principais conclusões e limitações do estudo, bem como algumas linhas de investigação sugeridas.

2. Revisão de Literatura

2.1 Adoção das Normas Internacionais de Auditoria

A auditoria baseia-se em normas, que estabelecem como e quem pode efetuar os trabalhos de auditoria, os serviços que podem ser oferecidos em simultâneo, as condições requeridas para se aceitar o compromisso com o cliente, como cumprir esse compromisso e a quem é que se devem reportar os resultados da auditoria (Knechel, 2013).

Segundo Mennicken (2008), as normas de auditoria procuram codificar aspetos relativos ao planeamento, aos procedimentos de compromisso da auditoria, recolha e análise de evidências, revisão do sistema de controlo interno, e conteúdo dos relatórios de auditoria.

De acordo com, Simunic, et al. (2015), as normas de auditoria são de extrema importância para os auditores, pois estas permitem o melhor desempenho dos trabalhos, e fornecem conselhos úteis para os serviços prestados pelos auditores, para além de auxiliarem os órgãos de gestão a avaliarem o valor do serviço prestado.

O uso de normas internacionais de auditoria aumenta a comparabilidade, a consistência, a clareza, a credibilidade e a transparência das informações financeiras. Além disso, as informações, quando classificadas de alta qualidade, aumentam a estabilidade financeira global, contribuindo para o crescimento económico, e para manter mercados de capitais eficientes (IFAC, 2017).

As normas internacionais de auditoria objeto de estudo são as ISA, as quais contêm orientações sobre os objetivos e os princípios universais para a prática da auditoria às demonstrações financeiras (Obaidat, 2007; Maroun, 2017), e informações relevantes para o negócio e serviços relacionados (Soltani, 2007). Na ISA 200, estabelecem-se os objetivos gerais do auditor, e explica-se a natureza e o âmbito de uma auditoria concebida para determinado objetivo (IAASB, 2015). Um objetivo fulcral do auditor consiste em emitir no final do trabalho uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas de forma apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA permite ao auditor formar a sua opinião no final do trabalho (IAASB, 2015).

De acordo com com Boolaky & Soobaroyen, (2017) a adoção das ISA confere credibilidade ao trabalho de auditoria, trazendo benefícios à própria firma de auditoria.

Segundo a Samsonova-Taddei (2013), o impacto das normas internacionais depende não apenas das características dos ambientes institucionais locais em que os adotantes operam, mas também da estrutura social e das relações dentro das quais eles estão inseridos.

Os autores Salomia et al. (2014) , realizaram um estudo onde apresentaram os resultados da implementação das ISA em auditoria de grandes empresas na Roménia. A amostra era constituída por quatro empresas, entre os períodos de 2010-2011, tendo concluído pelo sucesso da implementação das ISA, e pela expectativa de no futuro próximo se poderem

vir a obter bons resultados em termos de desempenho económico. Os mesmos autores enfatizam que o objetivo de implementação das ISA, consiste em: (1) ajudar as firmas de auditores nos seus sistemas de controlo de qualidade; (2) alcançar os objetivos estipulados pelas firmas de auditoria; (3) expressar uma opinião qualificada; (4) melhoria na competitividade e melhor interesse por parte dos investidores; (5) orientar e supervisionar empresas na implementação de planos de negócio.

O autor Al-awaqleh (2010), realizou um estudo na Jordânia sobre a aplicação das ISA no país, recorrendo a 25 entrevistados. As principais conclusões são: (1) o controlo e as responsabilidades são os principais fatores de aplicação das ISA; (2) os relatórios com base nas ISA são mais credíveis e há uma maior transparência das demonstrações financeiras, levando à atração de investimentos e maior estabilidade na economia; (3) a utilização das ISA em vez de normas nacionais permite aos utilizadores das demonstrações financeiras tomarem decisões mais consistentes.

Segundo Al-matarneh (2011), a não aplicação das ISA enfraquece a credibilidade do relatório e afeta negativamente os utilizadores das demonstrações financeiras.

Dellaportas et al. (2008) fizeram um estudo por questionário para concluir acerca da adoção das ISA na Austrália, tendo chegado à conclusão que a convergência das normas nacionais para as ISA contribui para auditorias de elevada qualidade.

2.2 Normas de Auditoria Vigentes em Portugal até 2015

Através da figura do ROC, a atividade do auditor é regulamentada em Portugal desde 1972 (Marques, 1997). A OROC é o organismo responsável por definir “*normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionais exigidos*” conforme estipulado na al. r) do artº.6º do EOROC.

Do normativo de auditoria vigente em Portugal até 2015, fazem parte as Normas Técnicas de Revisão/ Auditoria (NTRA) e as Diretrizes de Revisão/ Auditoria (DRA), complementadas pelas Recomendações Técnicas (RT) e Interpretações Técnicas (IT). Por sua vez, o normativo da OROC já assumia as ISA com caráter supletivo. As NTRA eram de aplicação obrigatória e constituíam os princípios básicos e conceitos essenciais a cumprir pelos ROC no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos, e subdividiam-se em normas gerais, normas de trabalho de campo e normas de relato.

As DRA completavam e desenvolviam assuntos constantes nas NTRA. Eram aprovadas pelo Conselho Diretivo da OROC (al. 1) do n.º 1 do art.º 31.º do EOROC) e, supletivamente, contemplavam já o recurso para as normas e recomendações internacionais de auditoria emitidas pelo IFAC, nas situações em que o normativo nacional não desse resposta.

As RT eram dirigidas a áreas de incidência particular da revisão legal de contas, destinadas a orientar a execução das diversas tarefas envolvidas, e as IT eram emitidas em resultado de questões e esclarecimentos técnicos específicos do exercício da profissão, previamente colocados por ROC à então Comissão Técnica das Normas.

2.3 Normas de Auditoria Vigentes em Portugal a partir de 2016

Relativamente ao normativo técnico de auditoria recentemente adotado em Portugal, importa então analisar as ISA porque, apesar de anteriormente não serem diretamente aplicáveis, o §¹ 2 das NTRA já obrigava à sua utilização supletiva.

As ISA tornaram-se obrigatórias em Portugal desde janeiro de 2016. A OROC, sob supervisão da CMVM, apoia a convergência das normas nacionais de auditoria com a ISA em Portugal (IFAC, 2015).

¹ §- Paragrafo

O novo EOROC estabelece que as NTRA, bem como as DRA deixam de ser aplicadas e passam a vigorar as ISA (OROC, 2017a). Atualmente, as DRA encontram-se em fase de revisão pela Comissão Técnica das Normas, em consequência da alteração do art. 45º, nº6 e nº8 do novo EOROC, que define a aplicação direta das normas internacionais adotadas pela Comissão Europeia na revisão legal ou voluntária das contas, o que não se verificava anteriormente (art. 44º, nº11, do anterior EOROC). A OROC passou a emitir também Guias de Aplicação Técnica (GAT), aprovados após a revogação das NTRA. O normativo técnico português passou a resumir-se às ISA, aos GAT e a algumas DRA versando aspetos específicos da jurisdição portuguesa não abrangidos pelas ISA.

2.4 Breve Análise Comparativa entre as Normas da OROC e as ISA

Embora as normas nacionais, nomeadamente as DRA, já constituíssem alguma adaptação das ISA, o normativo internacional difere das normas portuguesas (IFAC, 2015). O GAT nº1 (revisto), de 8 de fevereiro de 2017, publicado pela OROC, refere que o novo EOROC contempla a aplicação das ISA, tendo as normas nacionais carácter supletivo. Deixaram de ser aplicadas as NTRA as DRA relativas a temas já tratados nas ISA (OROC, 2017a).

A estrutura normativa profissional da OROC era composta, pelas NTRA, pelas DRA, pelas RT, pelas IT. A estrutura normativa profissional do IAASB é composto pelas ISA, pelas *International Standards on Review Engagements (ISRE)*, que se aplicam a exames simplificados, as *International Standards on Assurance Engagements (ISAE)*, relacionadas com os trabalhos de garantia de fiabilidade, as *International Standards on Related Services (ISRS)*, que se aplicam a trabalhos a procedimentos acordados, e as *International Standards on Quality Control (ISQC)*, que se aplicam a todos os serviços realizados pelas entidades auditoras, apresentando-se como um padrão a ser respeitado nas auditorias (Almeida, 2014).

As ISA aplicam-se à auditoria de demonstrações financeiras históricas, contendo quando necessário considerações específicas para o setor público, para além de exigirem requisitos adicionais de relato apenas às entidades cotadas (IAASB, 2015). As NTRA e as DRA aplicam-se à auditoria das demonstrações financeiras e a outras funções de interesse público, bem como a serviços relacionados (OROC, 2017b).

Atualmente existem 36 ISA² que se agrupam em 6 áreas: (1) 200-299: Princípios e responsabilidades gerais; (2) 300- 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados; (3) 500 – 599: Prova de auditoria; (4) 600 – 699: Usar o trabalho de terceiros; (5) 700 – 799: Conclusões de auditoria e relato; (6) 800 – 899: Áreas especializadas. O normativo anterior da OROC dispunha de 37 DRA, 6 RT e 12 IT, sendo que as DRA, embora com classificação similar às ISA, não dispunham da mesma divisão.

Em termos gerais, as ISA são mais exaustivas que as DRA e as NTRA, apresentando a seguinte estrutura comum: Introdução, Objetivo, Definições, Requisitos, Material de Aplicação e outro Material Explicativo.

Note-se que 19 ISA incluem no final um ou mais apêndices com caráter ilustrativo. Importa ainda salientar que, em muitas ISA, se incluem considerações específicas relativas a auditorias efetuadas a pequenas entidades e a entidades públicas.

As NTRA da OROC dividiam-se em normas gerais, normas de trabalho de campo (que incluem as ações preparatórias, o planeamento e a execução) e em normas de relato. As DRA não obedecem uma estrutura comum, sendo que o único ponto similar em todas elas é a Introdução. Por sua vez, 26 DRA incluem no final um ou mais apêndices ilustrativos.

² Informação retirada em: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> e IAASB (2015).

3. Análise Comparativa entre as Normas da OROC e as ISA

3.1 Âmbito Geral

Tabela I: Estrutura Normativa da OROC - Até 2015

Documentos	Composição
NTRA	Normas Gerais Normas de Trabalho de Campo Normas de Relato
DRA	DRA 230 - Papéis de Trabalho DRA 300 - Planeamento DRA 310 - Conhecimento do Negócio DRA 320 - Materialidade de Revisão/ Auditoria DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria DRA 410 - Controlo Interno DRA 500 - Saldos de Abertura DRA 505 - Confirmações Externas DRA 510 - Prova de Revisão/Auditoria DRA 511 - Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais DRA 545 - Auditoria das Mensurações e Divulgações ao Justo Valor DRA 580 - Declaração do Órgão de Gestão DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria DRA 701 - Relatório de Auditoria elaborado por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Anual DRA 702 - Relatórios a Elaborar por Auditor Registado na CMVM sobre Informação Semestral DRA 705 - Fundos de Investimento DRA 720 - Demonstrações Financeiras que incluam Comparativos DRA 790 - Relatório Anual sobre a Fiscalização Efetuada DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial DRA 810 - Certificação de Créditos Incobráveis e de dedução de IVA DRA 830 - Exame dos Elementos Financeiros e Estatísticos das Empresas de Seguros e das Sociedades Gestoras dos Fundos de Pensões - Encerramento de 2004 DRA 835 - Certificação do Relatório Anual sobre os Instrumentos de Captação de Aforro Estruturados (ICAE) no Âmbito da Atividade Seguradora DRA 840 - Relatório sobre os Sistemas de Gestão de risco e de controlo Interno das Empresas de Seguros DRA 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades DRA 842 - Fusão de Sociedades DRA 843 - Transformação de Sociedades DRA 850 - Gestão de Embalagens e Resíduos de Embalagens DRA 860 - Relatório sobre o sistema de Controlo Interno das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras DRA 870 - Serviços e Fundos Autónomos DRA 872 - Empresas Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas DRA 873 - Autarquias Locais e Entidades Equiparadas DRA 910 - Exames Simplificados DRA 925 - Programa Operacional da Economia

Fonte: Elaboração Própria a partir do Manual do ROC (OROC, 2017b)

Documentos	Composição
DRA	DRA 930 - Programa de Cooperação e de Ajuda Pública ao Desenvolvimento (PROCAD) DRA 935 - Programa de Intervenção do Turismo (PIT) DRA 950 - Programas no âmbito da Cooperação Territorial Europeia – Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional
IT	IT 1 - Comparativos nas Demonstrações Financeiras Consolidadas IT 2 - Locação Financeira IT 3 - Revisão da Primeira Consolidação de Contas de Algumas Instituições Financeiras IT 4 - Verificação do Imposto Diferido no Reinvestimento das Mais-Valias nas Alienações de Elementos do Imobilizado Corpóreo IT 5 - Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial IT 6 - Aplicação da Diretriz Contabilística n.º 16 - Reavaliação de Ativos Imobilizados Tangíveis IT 7 - Classificação das Locações IT 8 - Elementos a Incluir nos Fundos Próprios das Instituições Sujeitas à Supervisão do Banco de Portugal (Aviso n.º 12/92, de 22 de Dezembro) IT 9 - Amortização pelo Método das Quotas Degressivas IT 10 - Transformação de Empresas em Nome Individual em Sociedades IT 13 - Declaração do Órgão de Gestão IT 14 - Perda de Metade do Capital IT 15 - Certificação Legal das Contas (CLC) com escusa de opinião IT 16 - Despesas pagas em numerário em projetos do POE/PRIME
RT	RT 1 - Conferência dos Documentos de Prestação de Contas a Publicar RT 3 - Verificação da Aplicação do Princípio Contabilístico da Consistência RT 5 - Revisão de Demonstrações Financeiras Intercalares RT 9 - Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas RT 11 - Revisão da Informação Financeira Prospetiva RT 16 - Despesas Confidenciais ou não Documentadas RT 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Audidores e de Técnicos ou Peritos

Fonte: *Elaboração Própria a partir do Manual do ROC (OROC, 2017b)*

Tabela II: Estrutura das ISA (em vigor desde 2016)

Classes / Áreas	Composição / Documentos
Controlo de qualidade	ISQC 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de DF e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados
Auditorias de Informação financeira histórica	Princípios e responsabilidades gerais
	ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria ISA 220 - Controlo de Qualidade para uma Auditoria de DF ISA 230 - Documentação de Auditoria ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de DF ISA 250 - Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de DF ISA 260 (Revista) - Comunicação com os Encarregados da Governação ISA 265 - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

Fonte: *Elaboração Própria a partir do IAASB (2015) p. 5-7.*

Classes / Áreas		Composição / Documentos
Auditorias de Informação financeira histórica	Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados	ISA 300 - Planear uma Auditoria de DF ISA 315 (Revista) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados ISA 402 - Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria
	Prova de auditoria	ISA 500 - Prova de Auditoria ISA 501 - Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Seleccionados ISA 505 - Confirmações Externas ISA 510 - Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura ISA 520 - Procedimentos Analíticos ISA 530 - Amostragem de Auditoria ISA 540 - Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações ISA 550 - Partes Relacionadas ISA 560 - Acontecimentos Subsequentes ISA 570 (Revista) - Continuidade ISA 580 - Declarações Escritas
	Usar trabalho e terceiros	ISA 600 - Considerações Especiais - Auditorias de DF de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente) ISA 610 (Revista) - Usar o Trabalho de Auditores Internos ISA 620 - Usar o Trabalho de um Perito do Auditor
	Conclusões de auditoria e relato	ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre DF ISA 701 - Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente ISA 705 (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente ISA 706 (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente ISA 710 - Informação Comparativa - Números Correspondentes e DF Comparativas
	Áreas especializa das	ISA 800 - Considerações Especiais - Auditorias de DF Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial ISA 805 - Considerações Especiais - Auditorias de DF Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma DF ISA 810 - Trabalhos para Relatar Sobre DF Resumidas
Recomendações de práticas internacionais de auditoria	IAPN 1000 - Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos Financeiros	

Fonte: *Elaboração Própria a partir do IAASB (2015) p. 5-7.*

3.2 DRA da OROC face às ISA

O quadro que se segue evidencia as DRA que foram revogadas pela sua substituição por ISA, por conterem temas tratados nas ISA (OROC, 2017).

Apresentam-se também algumas diferenças das ISA, que as DRA não contemplavam em temas já normalizados.

Tabela III: Diferenças Significativas das ISA face as DRA

DRA/ ISA	Diferenças das ISA face às DRA sobre o mesmo tema
Documentação DRA 230 vs ISA 230	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 230 desenvolve material explicativo sobre o que o auditor deve documentar: os procedimentos alternativos, se julgar necessário não aplicar um requisito relevante (§ 12; § A18; § A19); o cumprimento das ISA (§ 8.a); § A6 a A7); memorandos (§ A3) e os respetivos julgamentos profissionais (§ 8.c)). • O prazo para organização do arquivo final é de 60 dias (§ A21: ISA 230) o período de retenção é geralmente não inferior a 5 anos (§ A23:ISA 230).
Planeamento DRA 300 vs ISA 300	<ul style="list-style-type: none"> • A DRA 300 não tem diferenças significativas face à ISA
Conhecimento do negócio DRA 310 vs ISA 315	<ul style="list-style-type: none"> • Para se conhecer o negócio da entidade e o seu ambiente, o auditor deve inteirar-se de fatores setoriais, natureza da entidade, seleção e aplicação de políticas contabilísticas, objetivos e estratégias da entidades e respetivos riscos de negócio; mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade (§ 11, (a) a (e) da ISA 315).
Materialidade DRA 320 vs ISA 320	<ul style="list-style-type: none"> • Maior desenvolvimento e material explicativo sobre a determinação da materialidade: escolha de indicadores de referência apropriados, abordagens e julgamentos para os respetivos itens (§ A2 a A7).
Avaliação do Risco DRA 400 vs ISA 315 e ISA 330	<ul style="list-style-type: none"> • Um dos procedimentos de avaliação do risco consiste no julgamento e discussão entre a equipa de trabalho acerca dos riscos significativos que exigem considerações especiais de auditoria (§27-29: ISA 315). • Toda a identificação e avaliação dos componentes do risco da ISA 315. • Toda a orientação sobre a resposta aos riscos avaliados da ISA 330.
Controlo Interno DRA 410 vs ISA 315	<ul style="list-style-type: none"> • Abordagem do Controlo Interno integrada na Avaliação do Risco de Distorção Material, no âmbito de toda a ISA 315. • Definição dos Testes ao Controlo no âmbito da estratégia de resposta aos riscos avaliados de toda a ISA 330.
Saldos de abertura DRA 500 vs ISA 510	<ul style="list-style-type: none"> • Não foram encontradas diferenças significativas entre as duas normas.

Fonte: Elaboração Própria com base no IAASB (2015)

DRA/ ISA	Diferenças das ISA face às DRA sobre o mesmo tema
Confirmações externas DRA 505 vs ISA 505	<ul style="list-style-type: none"> • Não foram encontradas diferenças significativas.
Prova de Auditoria DRA 510 vs ISA 500	<ul style="list-style-type: none"> • Maior desenvolvimento da ISA 500 com material explicativo, destacando-se a orientação sobre a informação a usar como prova relevante e fiável (§A26 a §A33, da ISA 500). • Explicitação do procedimento de reexecução (§ A20 da ISA 500). • Desenvolvimento explicativo ao selecionar itens a testar para obter prova de auditoria (§A52 a §A56 da ISA 500).
Auditoria de Estimativas incluindo de Justo Valor DRA 545 vs ISA 540	<ul style="list-style-type: none"> • Trata de considerações similares à ISA 540.
Declaração Escrita da Gerência DRA 580 vs ISA 580	<ul style="list-style-type: none"> • O auditor pode obter mais do que uma declaração escrita para suportar outras evidências de auditoria pode fazê-lo (§13: ISA 580), por exemplo: • declaração de que comunicaram ao auditor todas as deficiências no controlo interno (§A11 ISA 580), ou sobre as asserções (§A13: ISA 580). • O apêndice 1 da ISA 580 identifica parágrafos de outras ISA que exigem declarações escritas específicas. • Se houver dúvidas quanto à confiabilidade da declaração escrita deve-se tomar medidas adequadas, incluindo o efeito na opinião (§18 da ISA 580).
Relato de Auditoria DRA 700, DRA 701 e DRA 702 vs ISA 700, ISA 701, ISA 705 e ISA 706	<ul style="list-style-type: none"> • Alterações das Certificações Legais das Contas/ Relatórios de Auditoria, para todas as empresas: i) A opinião (§ 23-29: ISA 700); ii) Base de opinião incluirá uma declaração afirmativa sobre a independência do trabalho do auditor e sobre as responsabilidades éticas relevantes (§28 c): ISA 700); iii) Incerteza material relativa à continuidade (§ 21-23: ISA 570 (revista); §29: ISA 700); iv) Uma nova secção intitulada de outras informações (ISA 720 revista); v) Quando o auditor emite uma opinião modificada continua a dever utilizar um título com o mesmo nome do tipo da opinião: opinião qualificada, opinião adversa ou escusa de opinião (§16: ISA 705), o mesmo acontece com a base de opinião (§ 20:ISA 705). • Empresas cotadas: i) uma nova secção para comunicar os KAM (§30; §A35-A38: ISA 700; ISA 701); e ii) a divulgação do nome do sócio do trabalho (§45: ISA 700). • EIP: i) KAM; ii) Responsabilidade do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF. • No caso de relato sobre outros requisitos legais e regulamentares: i) sobre o relatório de auditoria; ii) sobre os elementos adicionais previstos no Art. 10.º do Regulamento (EU) nº 537/2014.

Fonte: Elaboração Própria com base no IAASB (2015)

DRA/ ISA	Diferenças das ISA face às DRA sobre o mesmo tema
Relato de Auditoria de DF com comparativos DRA 720 vs ISA 720	<ul style="list-style-type: none"> • O relatório de auditoria passa a ter uma nova secção com o título de “Outras Informações” (§21: ISA 720). • As outras informações podem ser financeiras ou não financeiras (§1: ISA 720). Esta secção também deverá conter uma declaração de forma a informar os utilizadores de que a opinião emitida pelo auditor sobre as DF não abrange as “outras informações” (§22 c)) e incluir uma declaração de que a gestão é responsável pelas informações enumeradas (§22 a): ISA 720).
Relato de Auditorias com Finalidade Especial DRA 800 vs ISA 800	<ul style="list-style-type: none"> • O relatório tem de conter uma secção denominada: Ênfase (§14 da ISA 800).

Fonte: Elaboração Própria com base no IAASB (2015)

3.3 Novas Exigências das ISA

3.3.1 Nas várias Fases do Processo de Auditoria

Anteriormente as NTRA eram aplicadas à auditoria de DF e as ISA eram de aplicação supletiva. Esta realidade mudou. O auditor tem agora de aplicar as ISA a toda a auditoria. Apresenta-se um quadro resumo das ISA, distribuídas pelo processo de auditoria às DF, com relevo para as matérias novas:

Tabela IV: Quadro Resumo das ISA

Fase da Auditoria	ISA
Fase 1: Planeamento geral e Avaliação do Risco	
Aceitação do compromisso	ISQC1, 210, 220, 300
Estratégia geral da auditoria	300
Determinar e usar a materialidade	320, 450
Discussões com a equipa de trabalho	240, 300, 315
Identificação e avaliação dos riscos	240, 315
Fase 2: Programação e execução da auditoria	
Riscos significativos	240, 315, 330
Perceber e avaliar o Controlo interno	315
Comunicar as deficiências no controlo interno	265
Programação da auditoria	260, 300, 330, 500
Extensão dos testes	330, 500, 530

Fase da Auditoria	ISA
Fase 2: Programação e execução da auditoria	
Extensão dos testes	330, 500, 530
Documentação da auditoria	ISQC1, 220, 230, 240, 300, 315, 330
Evidência de auditoria	220, 330, 450, 520, 540
Comunicar com os órgãos de gestão ou encarregados da governança	260, 265, 450
3ª Fase: Conclusão e Relato	
Declaração escrita	580
Comunicar com os órgãos de gestão ou encarregados da governança	260, 265, 450
Formar uma opinião e relatar sobre as DF	700, 701
Modificações de opinião no relatório de auditoria	705
Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias	706
Informação comparativa	710
Outra informação	720
Outros assuntos relevantes numa auditoria de DF	
Ética, ISA (objetivos) e controlo de qualidade	ISQC1, 200, 220
Procedimentos de auditoria adicionais	505, 520
Partes Relacionadas	550
Acontecimentos subsequentes	560
Continuidade	570
Outros requisitos importantes em outras ISA	250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720

Fonte: Adaptação “Guia de utilização das ISA nas Auditorias de Pequenas e Médias Entidades” da

IFAC (2011), p.4.

3.3.2 Exigências das Normas Internacionais em Termos Gerais

Objetivos gerais da auditoria (ISA 200, ISA 210)

Comparando com as NTRA, a ISA 200 é mais exigente no ceticismo e julgamento profissionais, na obtenção de prova suficiente e apropriada e na consideração do risco. A ISA 210 estabelece pré-condições para aceitação do trabalho, requisitos para auditorias recorrentes e aceitação de alterações.

Controlo de qualidade (ISQC 1, ISA 220)

Os trabalhos dos auditores passam a estar sujeitos a normas de controlo de qualidade, não supletivamente. Estas normas consistem em políticas e procedimentos desenvolvidos pelas firmas de auditoria para estabelecer e manter o sistema de controlo de qualidade. O auditor implementa procedimentos de controlo de qualidade ao nível do seu trabalho que

lhe proporcione uma garantia razoável de que a auditoria cumpre as normas profissionais e os requisitos legais e que os relatórios estão de acordo com esses requisitos.

Responsabilidades do auditor relativas à fraude (ISA 240)

O auditor tem de identificar e avaliar os riscos de distorção material das DF, obter prova de auditoria suficiente e apropriada, responder adequadamente à fraude ou suspeita de fraude. Aplicar alguns requisitos como: ceticismo profissional e discussão com a equipa de trabalho.

Comunicação (ISA 260, ISA 265)

Com a maior exigência e tipificação das situações em termos de comunicação, com o auditor a necessitar de contactar mais com os encarregados da governação e a gerência, delimitando responsabilidades em relação às DF, estabelecendo o âmbito e cronograma dos trabalhos, obtendo informações relevantes, proporcionando observações tempestivas decorrentes da auditoria. Além destes aspetos, o auditor passa a comunicar as deficiências no controlo interno que, no seu julgamento profissional, são suficientemente importantes. Existem requisitos em várias outras ISA que referem a necessidade de comunicação com os encarregados da governação, tais como nas ISA: 240, 250, 265, 450, 505, 510., 550, 560, 570, 600, 610, 700, 701, 705, 706, 710, 720.

Continuidade (ISA 570)

Ao executar procedimentos de auditoria conforme estipulado pela ISA 315, o auditor deve considerar se existem eventos ou condições que possam lançar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade. O futuro previsível é, pelo menos, mas não limitado, a 12 meses.

Avaliação do risco (ISA 315, ISA 330)

AS ISA exigem procedimentos específicos de avaliação de risco para obter uma ampla compreensão da entidade, e do seu meio ambiente, e do controlo interno, com o objetivo de identificar riscos de distorção material relevantes. Além disso, é necessário questionar os auditores internos da entidade, com o objetivo de obter um melhor conhecimento da entidade e de avaliação do seu risco. Os auditores que seguem as normas internacionais devem levar em consideração todas as informações relativas aos riscos, bem como as respostas do cliente a esses riscos, ao avaliar o risco de distorção material.

Controlo interno (ISA 315, ISA 265)

A norma de controlo interno concebe procedimentos que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de se expressar uma opinião sobre a eficácia dos mesmos. As deficiências encontradas serão comunicadas.

Usar o trabalho de outros auditores ou peritos (ISA 610, ISA 620)

A ISA 610 passa a ser aplicada quando a entidade auditada possui uma função de auditoria interna, e o auditor externo pretender usar o trabalho do auditor interno para reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria ou prestar assistência direta ao auditor interno se o seu trabalho está conforme às finalidades da auditoria.

Anteriormente, apenas existia uma RT que tratava do assunto em que o auditor podia recorrer ao trabalho de um perito para formar a sua opinião. Agora existe a ISA 620.

Prova de auditoria (ISA 501, ISA 520, ISA 530, ISA 550, ISA 560)

O auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada no que respeita a determinados aspetos dos inventários, litígios que envolvam a entidade e a informação por segmentos numa DF, passa a aplicar a ISA 501. O auditor deve utilizar procedimentos

substantivos e analíticos que ajudem a obter prova de auditoria relevante e fiável para formação de uma conclusão global (ISA 520). Para obtenção da prova, o auditor pode decidir usar a amostragem (estatística e não estatística) de auditoria na execução de procedimentos de auditoria (ISA 530).

Em todas as entidades que tiverem partes relacionadas, o auditor deve tomar medidas para identificar e avaliar riscos de distorção material relevantes (ISA 550).

A ISA 560 aborda todos os acontecimentos entre a data das DF e a data do relato que exigem ajustamento ou divulgação, ou acontecimentos após a emissão do relatório de auditoria que impliquem a sua alteração.

Relatório (ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 706, ISA 720)

Passa a exigir-se um relatório de auditoria com um conteúdo inovador a seguir descrito:

Tabela V: Esquema do Conteúdo do Relatório de Auditoria

Entidades não cotadas	Entidades Cotadas	EIP	ISA
• Opinião (adversa, qualificada ou escusa de opinião)			700, (705)
• Base de Opinião (adversa, qualificada ou escusa de opinião)			700, (705)
• Incerteza Material relacionada com a continuidade			570
• Ênfase			706
• Matérias relevantes de auditoria (opcional)		Matérias relevantes de auditoria	700
• Outra Informação			720
-	• <i>Key Audit Matters</i>		701
• Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF			700
• Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF			700
• Relatório de gestão			580
-	• Divulgação do nome do sócio do trabalho	-	700
		• Elementos adicionais previstos no Art. 10.º do Regulamento (EU) nº 537/2014.	

Fonte: *Elaboração Própria, Adaptação do GAT nºI da OROC (2017a)*

Outras exigências

Sintetizam-se no quadro seguinte, outras matérias antes não tratadas pelas normas nacionais:

Tabela VI: Outras Exigências das ISA

ISA	Aplicabilidade
402	• Quando é auditada uma entidade que utiliza os serviços de uma ou mais organizações de serviços.
600	• Auditoria de DF consolidadas.
805	• Auditoria de um elemento específico, conta ou item de uma demonstração financeira.
810	• Informar sobre DF resumidas derivadas de DF auditadas de acordo com as ISA por esse mesmo auditor.

Fonte: Elaboração Própria

4. Impactos da Adoção das ISA no Trabalho de Auditoria

4.1 Guião de Análise Geral

O objetivo deste guião é fornecer um conjunto de orientações gerais que permitam aferir do grau de comprimento na adoção das ISA. Para a sua construção contou-se com o acesso a manuais de procedimento e dossiês de auditoria da firma João Cipriano & Associado, SROC, Lda.

1.	Geral	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
1.1	A firma tem controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1?	ISQC 1				
1.2	Todo o pessoal dentro da firma responsável por estabelecer e manter o controlo de qualidade mostra ter conhecimento de todo o texto da ISQC 1?	ISQC 1				
1.3	Foram estabelecidas políticas e procedimentos para promover uma cultura interna de que a qualidade é necessária para executar os compromissos?	ISQC 1				
1.4	A firma tem pessoal suficiente com competência, capacidades e compromisso com princípios éticos?	ISQC 1				
1.5	A firma tem garantia razoável de que os trabalhos são executados de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares?	ISQC 1				
1.6	A firma estabeleceu algum processo de monitorização do controlo de qualidade?	ISQC 1				
1.7	A documentação apropriada proporciona prova do funcionamento de cada elemento. A firma dispõe de políticas e procedimentos para a documentação?	ISQC 1				
1.8	Todas as firmas estão sujeitas ao cumprimento de determinados requisitos éticos. A carta de independência é uma delas. A firma cumpre com esse requisito em todas as auditorias?	ISA 200				
1.9	Os auditores da firma sabem da importância de planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional?	ISA 200				
1.10	Os auditores da firma sabem da importância de usar o julgamento profissional para planear e executar uma auditoria?	ISA 200				
1.11	Os procedimentos para obtenção e revisão da prova de auditoria são adequados?	ISA 220				
1.12	Cada sócio responsável pelos trabalhos está ciente das suas responsabilidades? Como por exemplo fazer julgamento profissional, manter o ceticismo profissional ao longo da auditoria, identificar e avaliar os riscos de distorção material, obter conhecimento do controlo interno, avaliar a adequação dos princípios contabilísticos e avaliar a apropriação do uso da gerência do princípio da continuidade?	ISA 210 ISA 220				
1.13	É feita a revisão do controlo de qualidade?	ISA 220				
1.14	Existem limitações para o desenvolvimento do seu trabalho de auditoria?	ISA 200				

1.	Geral	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
1.15	A auditoria foi efetuada de acordo com as ISA, ou supletivamente pelas normas nacionais, nas seguintes áreas? Planeamento e Avaliação de Controlo; Evidência de Auditoria; Papéis de Trabalho; Revisão de DF e Conclusões e Relato.	ISA 200				
1.16	Toda a documentação relevante foi pedida à empresa auditada?	ISA 230				
1.17	O período de retenção dos papéis de trabalho é de 5 anos? Se sim, os Dossiês relacionados com a auditoria estão devidamente organizados e sistematizados?	ISA 230				
1.18	A firma e os elementos constantes das equipas de trabalho de auditoria, são independentes de acordo com os requisitos éticos previstos no Código de Ética da OROC e do IFAC?	ISA 200				
1.20	A evidência de auditoria é muito importante para se obter garantia razoável que as DF estão livres de distorção material. Avaliou-se a suficiência da evidência de auditoria para reduzir o risco? Se sim, a prova obtida permitiu obter conclusões razoáveis?	ISA 200 ISA 500				
1.21	Verificou-se se informação financeira auditada foi apresentada em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites previstos?	ISA 200				
1.22	As políticas contabilísticas foram divulgadas adequadamente, de forma a permitir uma plena compreensão da informação financeira? Todas as políticas estão consistentes com o período passado?	ISA 200				

4.2 Guião Especifico

1.	Atividades preliminares (Aceitação do compromisso)	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
1.1	A firma adotou procedimentos específicos para aceitação do cliente?	ISA 210				
1.2	A firma é independente? Está livre de conflitos de interesse (ISQC 1)? Considerou a integridade do cliente (como por exemplo: suspeita ou confirmações de atos ilegais ou fraude, sanções, lavagem de capital, etc.) (ISQC 1)?	ISQC 1 ISA 210 ISA 220				
1.3	O risco de auditoria é aceitável e a sua avaliação está documentada?	ISA 210				

1.	Atividades preliminares (Aceitação do compromisso)	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
1.4	A firma tem competência, tempo e recursos para desempenhar o trabalho de acordo com as normas vigentes?	ISQC 1				
1.5	Se as respostas anteriores foram sim. A firma preparou a carta de compromisso de acordo com o apêndice 1 da ISA 210?	ISA 210				
1.6	A gerência da entidade auditada está de acordo com os termos do trabalho?	ISA 210				
1.7	Após a aceitação do trabalho a equipa de trabalho deve cumprir os procedimentos de aceitação e continuidade com o cliente, assegurar o cumprimento das responsabilidades para que as conclusões alcançadas sejam apropriadas. Foram seguidos os requisitos de aceitação/ continuidade contidos na norma de controlo de qualidade?	ISQC 1 ISA 220				
1.8	Antes de iniciar a auditoria comunicou-se com o auditor antecessor (no caso de ter havido uma mudança de auditores)?	ISA 300				
1.9	Documentaram-se todos os procedimentos de aceitação do cliente?	ISQC 1				
1.10	As pré-condições de auditoria estão conformes? Exemplos: A apresentação das demonstrações financeiras está de acordo com a estrutura de relato aplicável? Existe alguma lei ou regulamento que estabeleça o modelo um modelo de relato específico? A gerência conhece a sua responsabilidade de preparar as DF, estabelecer o controlo interno e fornecer ao auditor o acesso a todas as informações que julgar serem necessárias?	ISA 210				
1.11	Mesmo sem todas as pré-condições, existe disposição legal ou regulamentar que permita ao auditor aceitar o compromisso?	ISA 210				

2.	Planeamento e Avaliação Inicial	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
2.1	Usou e manteve o julgamento profissional e o ceticismo profissional ao longo do planeamento da auditoria?	ISA 200				
2.2	Toda equipa de trabalho esteve envolvida no planeamento da auditoria?	ISA 300				

2.	Planeamento e Avaliação Inicial	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
2.3	Foi estabelecida uma estratégia global de auditoria, um cronograma e a direção da auditoria, e algum guia para o desenvolvimento do plano de auditoria?	ISA 300				
2.4	Analisaram-se e identificaram-se os riscos de distorção material (incluindo os relacionados com fraude), bem como a definição da resposta aos mesmos, nos termos da ISA 315 e ISA 330?	ISA 300				
2.5	Foi definido o nível de materialidade e o nível de materialidade de execução para as DF como um todo, nos termos da ISA 320? (importante para determinar quais as áreas que exigem auditoria, para planear a natureza, a tempestividade e a extensão dos testes, a materialidade específica para classes de transações, saldos ou divulgações, e identificados quais os procedimentos de avaliação de riscos são necessários).	ISA 300				
2.6	A materialidade foi definida com base numa referência/ indicador? Se sim, a referência/ indicador usado foi o lucro antes de impostos, o rédito total, lucro bruto e gastos totais, total do capital próprio ou valor do ativo líquido?	ISA 320				
2.7	Foi necessário atualizar ou alterar a estratégia global de auditoria?	ISA 300				
2.8	Planeou a natureza, o tempo, a extensão da direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão de seus trabalhos?	ISA 300				
2.9	Efetuou procedimentos de revisão analítica preliminares? Se sim, documentou os procedimentos efetuados?	ISA 300				
2.10	Comunicou (diálogo) o planeamento de auditoria com a gerência? (por exemplo: como pretende abordar os riscos, o controlo interno, a materialidade, etc.)	ISA 260				
2.11	Documentou as estratégias de auditoria, o plano de auditoria, e quaisquer alterações ocorridas no decorrer de todo o processo de planeamento e as respetivas razões? (Por exemplo: a materialidade, a avaliação preliminar do risco, resultados de auditorias anteriores, discussão com a equipa de trabalho anterior, a atitude da gerência em relação ao controlo interno, um breve memorando para estratégia geral, etc.)	ISA 300				

3.	Identificar e Avaliar Riscos	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
3.1	As normas de auditoria relativas ao risco de existirem distorções materialmente nas DF derivadas de fraudes ou erros ocorridos, foram consideradas? Se sim, foram todas as situações comunicadas à gerência?	ISA 315 ISA 330				
3.2	Foram efetuados procedimentos para avaliar as duas componentes do risco de distorção material (risco inerente e risco de controlo) e o risco de negócio?	ISA 315				
3.3	Realizou procedimentos de avaliação de risco para fornecer uma base para identificação e avaliação os riscos de distorção material relevantes ao nível das asserções?	ISA 315				
3.4	Os riscos de distorção material são significativos? Se sim, de acordo com o seu julgamento, requerem especial atenção? (por exemplo: é um risco de fraude? Envolve transações com partes relacionadas? Envolve transações normais que estão fora da atividade normal da empresa?)	ISA 315				
3.5	Para cada asserção de área das DF avaliou o risco de distorção material?	ISA 315				
3.6	Identificou riscos de distorção material na fase de conhecimento do negócio e do seu ambiente, no conhecimento do controlo interno, na realização de revisão analítica preliminar, e compreensão e avaliação de ciclos?	ISA 315				
3.7	Foi preparada uma lista de condições e eventos que podem dar origem a riscos de distorção material?	ISA 315				
3.8	O órgão de gestão tem conhecimento do nível de risco encontrado?	ISA 315				
3.9	A avaliação do risco de distorção material alterou durante o curso da auditoria?	ISA 315 ISA 320				
3.10	Identificou as áreas das DF que requerem mais atenção? (por exemplo: transações com partes relacionadas, adequação do uso da continuidade ou o objetivo comercial das transações)	ISA 315 ISA 320				
3.11	Surgiu algum problema de liquidez que possa prejudicar a adequação da base de continuidade?	ISA 570				

3.	Identificar e Avaliar Riscos	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
3.12	Ouve comparação dos dados financeiros e não financeiros? (por exemplo: informações financeiras interinas, rascunho inicial das demonstrações financeiras, orçamentos e previsões, extratos bancários, declarações fiscais de vendas, etc.)	ISA 520				
3.13	A comparação foi feita entre o ano atual e o ano anterior? Se sim, utilizou índices para comparação, como por exemplo: rentabilidade, eficiência, solvência e rácios de liquidez?	ISA 520				
3.14	Os resultados da avaliação indicam riscos de distorção material ou de fraude?	ISA 240 ISA 315 ISA 450				
3.15	Todos os procedimentos foram documentados, e as conclusões explicadas à gestão?	ISA 500 ISA 501				
3.16	De acordo com o julgamento profissional, desenvolveu estratégias para conhecimento do negócio, de acordo com a ISA 315? Desenvolveu e documentou?	ISA 315				
3.17	Foram efetuados procedimentos de avaliação do risco no processo de compreensão da entidade, incluindo os controlos internos relevantes e considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas DF?	ISA 315 ISA 330				
3.18	O trabalho de auditoria incluiu uma avaliação do sistema de controlo interno? Se sim, é adequado? Opera com eficácia?	ISA 315 ISA 330				
3.19	Durante o planeamento da natureza e extensão dos testes substantivos aos saldos das rubricas, foi tido em consideração o funcionamento do SCI? Se sim, foram efetuados testes de conformidade para testar o funcionamento dos mesmos?	ISA 315 ISA 330				
3.20	Durante a avaliação do SCI, foram identificadas algumas franquezas materiais? Se sim, foram discutidas com a gerência?	ISA 265				
3.21	As aquisições efetuadas são decididas de acordo com a estrutura da empresa?	ISA 315				
3.22	Existem indícios ou suspeitas de comportamentos fraudulentos?	ISA 240 ISA 315				
3.23	A segregação de funções é adequada?	ISA 315				

3.	Identificar e Avaliar Riscos	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
3.24	A entidade efetua mensalmente de reconciliações de saldos, usando confirmações externas?	ISA 315 ISA 501 ISA 505				
3.25	Existem contagens de caixa regularmente? O controlo é adequado?	ISA 315				
3.26	É feita a monitorização do SCI? Se sim, existe documentação da mesma?	ISA 315				
3.26	Está definido quem é que autoriza as operações essenciais?	ISA 315				
3.27	A gestão controla e tem capacidade para controlar as atividades?	ISA 315				
3.28	O auditor compreendeu e documentou os sistemas de informação relevantes?	ISA 315				
3.29	O auditor compreendeu as atividades, incluindo os processos e controlos de negócio dentro de cada ciclo?	ISA 315				
3.30	Foram identificadas atividades de controlo relevantes para a auditoria, incluindo controlos a nível da entidade e controlos a nível de atividade?	ISA 315				
3.32	Determinou os assuntos a serem reportados á gestão?	ISA 315				
3.33	Quais foram os processos empreendidos para planear a identificação de fatores de risco de fraude? Teve-se em consideração a importância do ceticismo profissional?	ISA 240				
3.34	Foram efetuados procedimentos de auditoria para identificação de risco de fraude? Se sim, esses procedimentos foram avaliados? (Por exemplo: inquéritos a administração, a auditoria interna, e ao pessoal não gerente)	ISA 240 ISA 500				
3.35	Foram encontrados relatórios fraudulentos, indícios ou evidências de apropriação indevida de ativos e de branqueamento de capitais? Se sim, foram relatadas a gestão e a terceiros?	ISA 240 ISA 500				
3.36	Os procedimentos de avaliação do auditor foram todos documentados?	ISA 240 ISA 230				

4.	Evidência de auditoria	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
4.1	Usou-se o trabalho de auditores internos para modificar a natureza ou o tempo, ou para reduzir a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados? Se não, foi devido a alguma lei ou regulamento?	ISA 610				
4.2	Usou-se o trabalho de um perito do auditor? Para que situações?	ISA 610				
4.3	Testes aos controlos nas várias áreas/ciclos					
	<ul style="list-style-type: none"> • Os testes de controlo envolveram nas várias áreas/ciclos, observação, inquérito, inspeção ou reexecução? • Os controlos utilizados em cada área/ ciclo são manuais, automáticos ou computadorizados? • Quando em período intermédio, foram obtidas evidencias de auditoria adicional a ser obtida no período restante e em que áreas/ ciclos? 	ISA 315 ISA 330				
4.4	Caixa e Equivalentes de Caixa					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 505 ISA 520 ISA 530 ISA 500				
4.5	Rédito, Clientes e Contas a Receber					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • A extensão e profundidade dos testes ao rédito foi devidamente avaliada? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 315 ISA 500 ISA 505 ISA 520 ISA 530 ISA 230				

4.	Evidência de auditoria	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
4.5	Rédito, Clientes e Contas a Receber					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • A extensão e profundidade dos testes ao crédito foi devidamente avaliada? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 315 ISA 500 ISA 505 ISA 520 ISA 530 ISA 230				
4.6	Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes especificamente dirigidos à quantia recuperável e à existência de imparidades? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 505 ISA 540				
4.7	Aquisições Correntes, Fornecedores, Outras Contas a Pagar e Provisões					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e documentados testes específicos relacionados com o corte das operações? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos específicos para as provisões e contingências? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 501 ISA 505 ISA 520 ISA 530				

4.	Evidência de auditoria	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
4.8	Impostos					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos especificamente dirigidos a deteção da fraude fiscal? • Foram aplicados e estão documentados testes específicos para a avaliação de passivos contingentes em matéria fiscal? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 240 ISA 315 ISA 500 ISA 505 ISA 520 ISA 530				
4.9	Inventários					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos dirigidos à validação do valor realizável líquido? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 240 ISA 315 ISA 500 ISA 501 ISA 530 ISA 540				
4.10	Gastos e saldos com pessoal					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos relativos às estimativas de encargos? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 530 ISA 540				

4.	Evidência de auditoria	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
4.11	Financiamentos Bancários					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos especificamente dirigidos a mensuração dos financiamentos com maturidades longas? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 530 ISA 540				
4.12	Investimentos Financeiros					
	<ul style="list-style-type: none"> • Estão devidamente identificadas as asserções relevantes de auditoria? • A seleção e aplicação de testes substantivos, incluindo as confirmações externas, é consistente com as asserções e com a avaliação do risco de distorção material? • Foram aplicados e estão documentados testes especificamente dirigidos à quantia recuperável e à existência de imparidades? • Foram aplicados e estão documentados testes substantivos especificamente dirigidos à mensuração dos investimentos em ativos referentes a partes de capital? • As conclusões obtidas da aplicação dos testes são coerentes e estão documentadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 500 ISA 501 ISA 505 ISA 530 ISA 540 ISA 550				
4.13	Partes relacionadas					
	<ul style="list-style-type: none"> • Dos procedimentos efetuados pelo auditor, foram identificadas partes relacionadas e avaliado o seu efeito nos riscos de distorção material? • Foram efetuadas análises dos saldos e transações? Se sim, verificou-se estar correta a identificação e a divulgação das transações e saldos com todas as entidades relacionadas? 	ISA 230 ISA 315 ISA 505 ISA 550				

4.	Evidência de auditoria	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
4.14	Eventos subsequentes					
	<ul style="list-style-type: none"> • Dos procedimentos efetuados pelo auditor, identificaram-se acontecimentos subsequentes materialmente relevantes? • Foi efetuada uma revisão aos eventos subsequentes? Identificou-se a necessidade efetuar alguma correção à informação financeira? • Os responsáveis da gerência foram indagados quanto à ocorrência de acontecimentos subsequentes relevantes? • Foram analisadas as atas dos órgãos de sociais após à data de relato? • Foram revistas as demonstrações financeiras quanto aos eventos subsequentes em termos das principais estimativas e incerteza existentes a data de relato? • Foram revistas as divulgações associadas? • Está satisfatoriamente assegurado o conhecimento de toda informação relevante sobre contratos importantes referentes ao período em análise ou que possam afetar períodos subsequentes? 	ISA 230 ISA 500 ISA 540 ISA 560 ISA 570				

5.	Conclusão e Relato	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
5.1	Foram preparados mapas de ajustamentos e reclassificações de auditoria? As reclassificações e ajustamentos foram analisados à luz da materialidade definida?	ISA 320 ISA 450				
5.2	Foram discutidas com os encarregados da governação e/ou gerentes todas as conclusões da auditoria e em particular as situações suscetíveis de introduzir modificações no relato de auditoria?	ISA 260 ISA 560 ISA 701				
5.3	Foi necessário alterar o âmbito e a extensão dos testes realizados? Se sim, documentaram-se os procedimentos alternativos e as situações que deram origem a essa alteração?	ISA 230 ISA 450				

5.	Conclusão e Relato	ISA	Sim	Não	N/A ou Imaterial	Observações
5.4	A equipa de trabalho identificou situações de desacordo na aplicação do normativo contabilístico? Se sim, qual foi o tratamento no relato de auditoria?	ISA 700 ISA 705				
5.5	Foram identificadas situações de limitação de âmbito no decurso do trabalho? Se sim, documentou todas as situações, bem como o tratamento alternativo? Qual o seu tratamento no relato de auditoria?	ISA 230 ISA 700 ISA 705				
5.6	Foram identificadas incertezas ou outras situações a divulgar como ênfases? Se sim, documentou as situações e os julgamentos efetuados? Qual o seu tratamento no relato de auditoria?	ISA 700 ISA 705 ISA 706				
5.7	O Relatório de Autoria/ CLC sobre as DF está apresentado de acordo com a estrutura normalizada e inclui todos os assuntos aplicáveis à entidade?	ISA 700 ISA 701				
5.8	Foi obtida a carta de representação/declaração escrita emitida pelo órgão de gestão? Os pontos incluídos nessa declaração foram previamente discutidos com os encarregados da governação e/ou gerentes e são de molde a assegurar as responsabilidades envolvidas?	ISA 580				
5.9	Existe coerência entre as datas do relato financeiro, das declarações escritas dos representantes da entidade e do relato de auditoria?	ISA 580 ISA 700				
5.10	Há alguma incerteza material relacionada com a continuidade? Se sim, estão devidamente fundamentadas as razões que determinaram a sua influência no relato de auditoria?	ISA 570 ISA 700 ISA 701 ISA 706				
5.11	As outras informações incluídas no relato de auditoria, estão devidamente fundamentadas e suportadas?	ISA 706 ISA 720				
5.12	A modalidade de opinião incluída no relato de auditoria, foi devidamente discutida com a equipa de trabalho e foi ponderada face à materialidade e ao tipo de <i>stakeholders</i> ?	ISA 320 ISA 700 ISA 705				

5. Conclusões, Limitações e Estudos Futuros

5.1 Principais Conclusões

Com este trabalho, pretendi dar um contributo para o estudo e avaliação dos efeitos que a adoção plena das ISA tem para a atividade de auditoria financeira desenvolvida em Portugal pelos escritórios dos ROC.

Procedi a uma revisão de literatura sobre conceitos e práticas relativos a experiências de auditoria já concretizadas noutros países, que permitem obter algumas ideias sobre os impactos que, em situações concretas, já ocorreram com a implementação das ISA noutras jurisdições, cujas conclusões apontam para um benefício generalizado, quer para a qualidade da auditoria, quer para a transparência da economia e eficiência dos mercados dos países em causa.

Efetuei uma análise comparativa da anterior estrutura normativa aprovada pela OROC e vigente até 2015, com as ISA emitidas pela IFAC, através da qual, por um lado, identifiquei várias lacunas do normativo nacional e, por outro, constatei que existiam um conjunto de matérias relevantes de auditoria que não estavam tratadas, apesar de as normas da OROC já estarem muito influenciadas pelas ISA. Foi possível concluir que, da passagem das ISA de normativo de aplicação subsidiária para normativo de referência, resultam vastas implicações, designadamente para a própria OROC que teve de rever e passar a emitir normativos de novo tipo, estes agora com carácter supletivo face às ISA.

Com os conceitos apreendidos e com o acesso a documentação de trabalho de um escritório concreto, tive a possibilidade de construir um guião destinado a ajudar a monitorizar os procedimentos de trabalho dos auditores, face aos aspetos mais importantes das ISA de referência.

Como conclusão geral fica-me a convicção de que, embora as anteriores NTRA e DRA da OROC já incorporassem alguns aspetos fundamentais e estivessem influenciadas pelas próprias ISA, a adoção destas como referencial dominante veio tornar as auditorias mais exigentes, abrangentes, completas e documentadas.

5.2 Limitações e Estudos Futuros

Com a elaboração deste estudo, surgiram algumas limitações, dos quais assinalo, desde já, o vazio existente na literatura relativo a adoção das ISA em Portugal. Por outro lado, a abrangência e sensibilidade do tema faz apelo ao acesso a informações reais não facilmente disponibilizáveis, até por razões legais e de sigilo, relativas quer à monitorização dos trabalhos dos ROC, quer ao conteúdo dos respetivos manuais de procedimento e dossiês concretos referentes aos clientes.

Fazer um trabalho de projeto com estas características também exigiria um maior envolvimento prático em trabalho de auditoria aspeto que, dada a minha ainda curta experiência, constitui uma natural limitação.

Sugere-se, para futuros estudos, uma análise dos impactos da adoção das ISA em função da dimensão dos escritórios e dos tipos de clientes dos mesmos, considerando as diferentes exigências consoante estejamos perante empresas cotadas em bolsa, EIP em geral ou PME.

Complementarmente, sugere-se um estudo que identifique e analise eventuais divergências entre algumas disposições legais sobre a fiscalização das sociedades comerciais pelos ROC e as disposições das ISA.

Referências Bibliográficas

- Al-awaqleh, Q. A. (2010). The Factors that Influence the Adoption of the International Standards on Auditing in Jordan. *International Management Review* 6(2), 28–34.
- Al-matarneh, G. F. (2011). The Extent of Adherence of Jordanian Auditors in Implementing the International Standard on Auditing ISA 700. *International Management Review*, 7(1), 22–29,94.
- Almeida, B. (2014). Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco, 1ª Ed. Lisboa: Escolar Editora.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498.
- Boolaky, P. K., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59–81.
- Courtis, J. K. (1986). An Investigation into Annual Report Readability and Corporate Risk-Return Relationships. *Accounting and Business Research*, 16(64), 285–294.
- Dellaportas, S., Senarath Yapa, P. W., & Sivanantham, S. (2008). Internationalising auditing standards: stakeholder views on Australia's strategic directions. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 663–684.
- Hamadi, F., Fakhfakh, M., & María Consuelo, P. (2008). The impact of harmonisation by the International Federation of Accountants. *Managerial Auditing Journal*, 23(8), 824- 859.
- Huguet, D., & Gandía, J. L. (2016). Audit and earnings management in Spanish SMEs. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(3), 171–187.

IAASB (2008). IAASB Clarity Project Update. [em linha]. Disponível em: http://www.ifac.org/system/files/downloads/IAASB_Clarify_10-08.pdf [Acesso em: 2017/09/12].

IAASB (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, Ed. 2015 – Parte I.

IAASB (2016). The new auditor's report [em linha]. Disponível em: <http://www.iaasb.org/new-auditors-report> [Acesso em: 2017/04/18].

IFAC (2011). Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities [em linha]. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en> [Acesso em: 2017/05/17].

IFAC (2012). Apoio da IFAC a um Conjunto Único de Normas de Auditoria: Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Porte [em linha]. Disponível em: http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf [Acesso em: 2017/05/25].

IFAC (2015). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - IFAC. [em linha]. Disponível em: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordem-dos-revisores-oficiais-de-contas> [Acesso em: 2017/06/11].

IFAC (2017a). Audit & Assurance [em linha]. Disponível em: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance?overview> [Acesso em: 2017/09/13].

IFAC (2017b). Legal and Regulatory Environment- Portugal [em linha]. Disponível em:

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/portugal> [Acesso em: 2017/09/13].

Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L. (2013). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, 9ª Ed. South Western : Cengage Learning.

Knechel, W. R. (2013). Do Auditing Standards Matter? *American Accounting Association*, 7(2), 1–17.

Maroun, W. (2017). Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3), 329–346.

Matarneh, F. G. (2003). The Factors that Influence the Adoption of the International Standards on Auditing in Jordan. *International Management Review*, 6(2), 28-34.

Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.

Mazars (2016). Overview of the new auditor's audit report under the ISA [em linha]. Disponível em: <http://eng.mazars.pt/Home/News/Our-publications/Overview-of-the-new-auditor-s-audit-report> [Acesso em: 2017/03/21].

Mennicken, A. (2008). Connecting Worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4-5), 384–414.

Needles, B. E., Ramamoorti, S., & Waller Shelton, S. (2002). The Role of International Auditing in the Improvement of International Financial Reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181–201.

Obaidat, A. N. (2007). Audit Compliance on the International Standards on Auditing (ISAs): Evidence Form Jordan. *Journal of Social Sciences*, 3 (4), 185-189.

OROC (2016). Reforma Europeia de Auditoria. [em linha]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2016/ReformaEuropeia.pdf> [Acesso em: 2017/06/13].

OROC (2017a). Guia de Aplicação Técnica nº1- Certificação Legal das Contas/ Relatório. [em linha]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1687> [Acesso em: 2017/06/13].

OROC (2017b) Manual do ROC [em linha]. Disponível para os membros em: http://213.229.84.87/infordoc_MROC/login.php?m= [Acesso em: 2017/07/13].

Roussey, R. S. (1992). Developing International Accounting and Auditing Standards for world markets. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1(1), 1–11.

Roussey, R. S. (1999). The Development of International Standards on Auditing. *The CPA Journal*, 69(10), 10–20.

Salomia, M. M., Turlea, E., & Florin, D. (2014). Study of Financial Audit Used in Large Companies in Romania in the Context of the Implementation of Auditing Standards Harmonized with International Audits Standards. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 995-997.

Samsonova-Taddei, A. (2013). Social Relations and the Differential Local Impact of Global Standards: The Case of International Standards on Auditing. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 49(4), 506–538.

Simunic, D. A., Ye, M., & Zhang, P. (2015). Audit Quality, Auditing Standards, and Legal Regimes: Implications for International Auditing Standards. *Journal of International Accounting Research*, 14(2), 221–234.

Simunic, D. A., Ye, M., & Zhang, P. (2017). The Joint Effects of Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards and Auditor Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 7–38.

Soltani, B. (2007). Auditing An International Approach. [em linha]. Disponível em: [http://mia.tehran.ir/Portals/1/document/ketab/latin/Bahram%20SoltaniAuditing%20An%20International%20Approach%20%20TransAtlantic%20Publications,%20Inc.%20\(2007\).pdf](http://mia.tehran.ir/Portals/1/document/ketab/latin/Bahram%20SoltaniAuditing%20An%20International%20Approach%20%20TransAtlantic%20Publications,%20Inc.%20(2007).pdf) [Acesso em: 2017/04/01].

Ye, M., & Simunic, D. A. (2013). The Economics of Setting Auditing Standards. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 1191–1215.

Bibliografia complementar

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta - Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta - Lei 140/2015, de 7 de setembro.

Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria - Lei 148/2015, de 9 de setembro.

Regulamento (EU) n.º 537/2014 do parlamento Europeu e do conselho, de 16 de abril de 2014.