

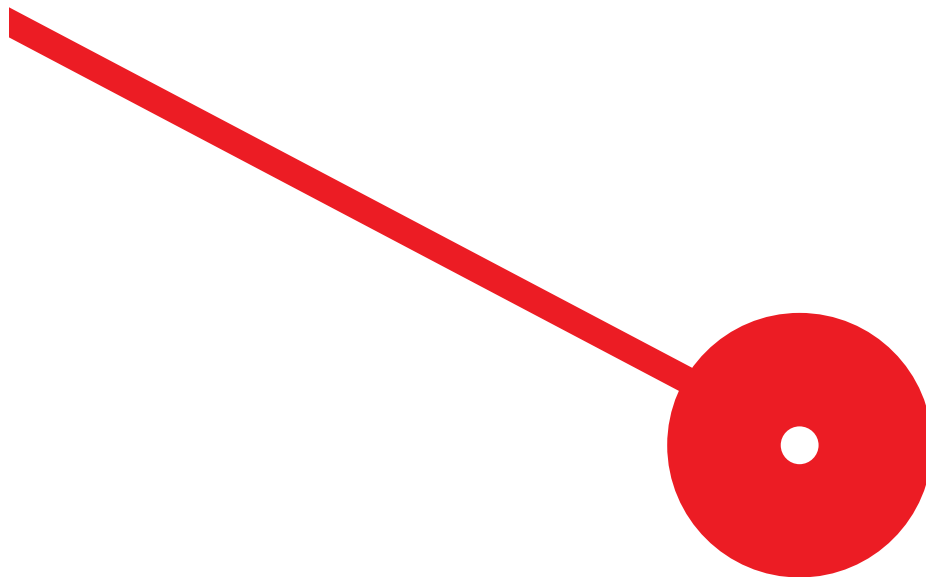
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

A Auditoria Financeira na Era do Digital

Bruno André Campinho Moreira

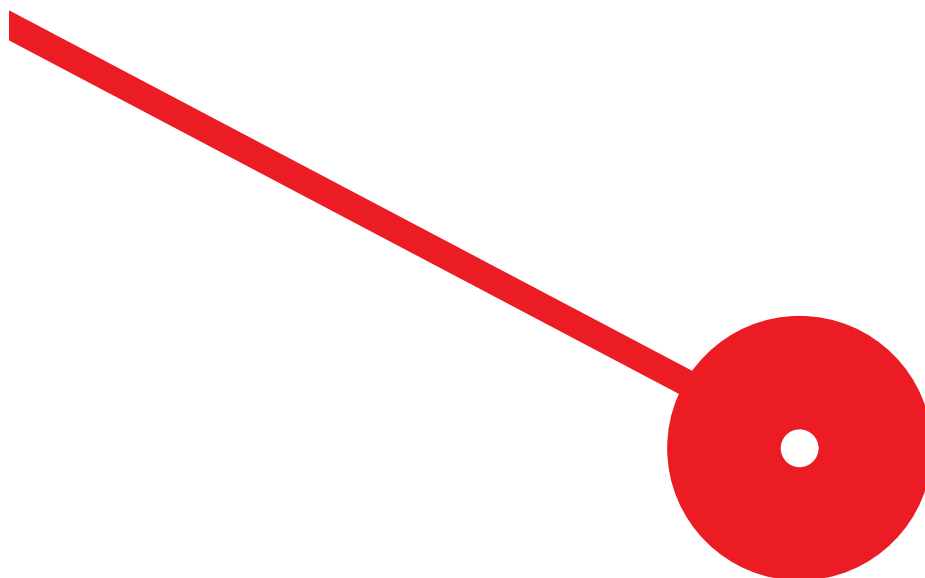
2018/2019



A Auditoria Financeira na Era do Digital

Bruno André Campinho Moreira

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 Doutora Susana Adelina Moreira Carvalho Bastos



Resumo:

O presente trabalho aborda a temática da auditoria interna no que concerne às transformações resultantes do uso de tecnologias de informação no mundo dos negócios. A era digital e o seu impacto nas organizações alteraram profundamente os seus modos de atuação e de trabalho na envolvente competitiva. Consequência desta digitalização mundial dos negócios, os profissionais da área de gestão, da contabilidade e de auditoria, assumem, cada vez mais, um papel preponderante na seleção e tratamento da informação a vários níveis. A revisão da bibliografia, foi efetuada no sentido de realizar o enquadramento das temáticas a abordar com o desiderato de dar resposta ao problema, objeto deste trabalho de investigação, nomeadamente, a compreensão da forma de evolução da auditoria na era do digital.

Ao nível das metodologias utilizadas, o foco centra-se na metodologia quantitativa, tendo sido utilizada, no processo de recolha de dados, a ferramenta “ questionário por entrevista” com o intuito de obter a perceção dos profissionais relativamente à importância da integração do uso de tecnologias de informação no decorrer dos trabalhos de auditoria.

Os resultados obtidos no estudo demonstram que a auditoria interna contribui efetivamente para uma gestão adequada dos recursos, auxiliando a organização a alcançar os seus objetivos, apresentando por isso um papel preponderante no desenvolvimento de uma organização. Considerando o ambiente de mudanças rápidas enfrentado atualmente pelas organizações, este estudo demonstrou ainda que a evolução tecnológica assume especial importância no desenvolvimento da organização por influenciar a forma como os processos são implementados e executados na auditoria, tornando-os mais rápidos e eficazes.

Palavras chave: Auditoria, Controlo Interno, Tecnologias de Informação, Evolução Tecnológica

Abstract:

The work presented addresses the transformations in the use of information technologies in the world of Business and consequently in internal auditing . The impact of the digital era profoundly altered the way organizations work and act on the competitive side of business.

The consequence of this global business digitization is that the professionals that work in management, accounting and auditing have a preponderantly bigger role in the selection and revision of information at various levels. This literature review was aimed to frame the current themes so we can answer the problem and body of this research work, the understanding of the digital evolution in the auditing field.

The methodologies used focused in quantitative data and the tool used to collect the data named "Interview Questionnaire" aimed to evaluate the perception of professionals regarding the importance of integrating information technologies in the day to day work in the auditing area.

The results yielded in the study show that the internal audit effectively contributes to a proper resource management, helping the organisation to achieve their goals, presenting consequently, a bigger role in the organisation development. Considering the constant changes that organisations face, this study brought forward that the technologic evolution has a crucial role in the way organizations develop from the implementation to the execution, making them faster and more effective.

Key words: Audit, Internal Control, Information Iechnologies, Tecnological Evolution

Índice geral

Capítulo - Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Bibliografia e Hipóteses de Investigação	4
1.1 Origem e Evolução da Auditoria.....	5
1.2 Tipos de Auditoria – Auditoria Interna e Externa.....	7
1.2.1 Auditoria Interna.....	9
1.2.1.1 Origens e evolução histórica.....	9
1.2.1.2 O Papel da Auditoria interna	11
1.2.1.3 Competências do auditor interno	13
1.2.1.4 Estatuto da Auditoria interna	14
1.3 Fases da Auditoria.....	16
1.4 Relação da Auditoria com o Controlo Interno	19
1.4.1 Controlo Interno.....	20
1.5 A evolução tecnológica no contexto da Auditoria	22
1.5.1 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador.....	25
1.5.1.1 O impacto nas diferentes fases do planeamento da auditoria.....	28
1.5.2 O reporte através das ferramentas informáticas na auditoria.....	29
1.5.3 Formação dos Auditores	30
1.5.4 Custos/Benefícios da utilização das tecnologias de informação	32
1.6 Adaptação à transformação digital e profissões para o futuro	34
1.7 Questões de Investigação	35
Capítulo II – Metodologia	36
2 Enquadramento Teórico	37
2.1 Procedimentos Adotados.....	39
2.2 Problema em estudo e Formulação de Hipótese	42
2.3 Modelo de Análise	45
2.4 Instrumento de Recolha de dados.....	46

2.5	Elaboração da entrevista.....	47
2.6	População e amostra.....	48
Capítulo III – Tratamento de Resultados		50
3	Resultados.....	51
3.1	Apresentação dos Resultados	51
3.2	Interpretação dos Resultados.....	58
Capítulo IV – Conclusão		62
4	Conclusões.....	63
4.1	Principais Conclusões	63
4.2	Limitações ao estudo e perspectivas futuras	65
Referências bibliográficas.....		66
APÊNDICES		71
	Apêndice I.....	72

Índice de Figuras

Figura 1. Métodos de controlo interno.....	21
Figura 2. Fases do Processo de Auditoria.....	28
Figura 3. Custos/Benefícios da evolução tecnológica	33
Figura 4. Objetivos das 3 fases principais do processo de investigação.....	38
Figura 5. Definição de metodologias qualitativas.....	39
Figura 6. Relação entre as hipóteses de investigação	45

Índice de Tabelas

Tabela 1. Características das atividades desenvolvidas pela auditoria interna e externa.....	8
Tabela 2. Conteúdo da carta/estatuto de auditoria interna.....	15
Tabela 3. Auditoria Tradicional versus Auditoria continua	23
Tabela 4. Sistematização das técnicas de Auditoria assistidas por computador	26
Tabela 5. Questões de Investigação	35
Tabela 6. Relação das Questões de Investigação com as hipóteses formuladas	43

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Resultados obtidos para o fator "idade"	51
Gráfico 2. Resultados obtidos para o fator “função ocupada”	52
Gráfico 3. Resultados obtidos para o fator “nível do utilizador” relativamente às TI.....	56

Lista de abreviaturas

AI – Auditoria interna

CI – Controlo Interno

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Imobiliários

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

ECIA – European Confederation of Institutes of Internal Auditing

ERP's – Enterprise Resource Planning

ERM – Enterprise risk management

EUA – Estados Unidos da América

IFAC – International Federation of Accountants

IIA - Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAD – Instituto Português de Apoio ao desenvolvimento

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

ISA – International Standard on Auditing

ISC – Instituições Superiores de Controlo

ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SI – Sistemas de Informação

SOX – Sarbanes-Oxley

TI – Tecnologias de Informação

TAAC – Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

De acordo com Teixeira (2006) as organizações deparam-se cada vez mais com um elevado nível de competição, o que torna fundamental a existência de um olhar diferente e prospectivo com o sentido de acompanhar a evolução do mercado.

Neste contexto, a auditoria interna assume um novo papel nas organizações. O controlo do risco associado à competitividade e à digitalização dos negócios, é um aspeto que se reveste de especial importância no apoio à tomada de decisões no seio organizacional.

Inicialmente, a auditoria tinha como principal objetivo a descoberta de erros e fraudes, no entanto, o seu objetivo abrange o processo de tomada de decisões mais específicas. Segundo o *Institute of Internal Auditors* (IIA), “a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e comunicação de informação, ajudando-a a atingir objetivos”

No entanto, segundo, Bernau (1993) a auditoria é uma verificação ou exame de contas aplicada à situação financeira e à gestão, sendo realizada por um auditor que no final da auditoria procede à emissão de um parecer, que é personalizado no relatório de auditoria.

Para Jund (2007) o auditor e o seu papel estão em constante mudança em consequência de novas noções e necessidades da gestão organizacional, onde cada vez mais a auditoria interna tem um papel de parceiro das organizações, dando maior credibilidade às decisões tomadas pela gestão, para que a eficácia e eficiência dos controlos internos sejam garantidos.

O papel que o auditor interno desenvolve numa organização resulta de uma adaptação contínua às necessidades dessa organização. O auditor interno apresenta, por isso, uma visão ampla na sua estrutura, permitindo assim a realização de uma análise do seu funcionamento, obtendo estratégias para que os objetivos sejam alcançados de maneira eficaz. Atualmente a maioria das organizações têm implementados sistemas de controlo interno, dado que é suposto que aumentem a segurança nas informações e nos processos da organização.

A evolução tecnológica e a consequente implementação de novos sistemas, têm vindo a assumir um papel preponderante em praticamente todas as áreas de atividade, da qual a auditoria não é exceção.

As tecnologias de informação são utilizadas diariamente como forma de apoio à execução dos trabalhos, processos ou procedimentos de auditoria uma vez que permitem às entidades aumentar a eficiência operacional, motivado pela maior rapidez na execução das tarefas.

Neste sentido, temos vindo a assistir a uma alteração significativa no modelo tradicional de auditoria ao nível da forma como as demonstrações financeiras são preparadas e utilizadas. Auditoria contínua surge como alternativa para o acompanhamento e monitorização em tempo real dos procedimentos e negócios empresariais.

Não obstante, a evolução tecnológica torna necessária a adoção de uma política de melhoria constante ao nível dos recursos humanos, através da implementação de planos de formação e/ou qualificação, garantindo o seu desempenho nas atividades diárias.

As tecnologias de informação contribuem assim para uma rápida troca de informações de negócio, desenvolvimento das aplicações necessárias à atividade da organização e aumento da partilha fiável da informação, tendo vindo revolucionar a maneira de executar todos os procedimentos de uma auditoria.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA BIBLIOGRAFIA E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

1.1 Origem e Evolução da Auditoria

A diversidade de conceitos de auditoria conduziu à necessidade de alcançar uma harmonização que permitisse uma aceitação generalizada deste conceito. Neste sentido são de realçar as ações de harmonização realizadas:

International Federation of Accountants (IFAC 2009) – “Auditoria é uma verificação ou exame, feito por um auditor, dos documentos de prestação de contas, com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos, de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI 1999, p.149) - “Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”

O Tribunal de Contas (1999, p.23) define a auditoria como “um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

As diferenças nas definições apresentadas estão relacionadas com determinados aspetos específicos das entidades auditadas. No entanto, consideram elementos comuns que permitem concluir que a auditoria pode ser compreendida como um processo de investigação constante, onde são obtidas e observadas evidências suficientes que permitam a um auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente (tendo em consideração os critérios de comparação selecionados) e comunicar os resultados aos intervenientes interessados (Teixeira 2006).

A noção de auditoria tem vindo a evoluir ao longo do tempo, refletindo as alterações constantes no desenvolvimento organizacional e nos interesses em questão.

O conceito de auditoria inicialmente visava à descoberta de erros e fraudes, sendo que posteriormente passou a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas (Silva, 2016).

Segundo Franco e Marra (2009), as primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas e englobavam todas as operações e registos contabilísticos. O principal objetivo destas era assegurar aos proprietários que os seus empregados controlavam corretamente as contas, que não havia falta de nenhum bem e que os valores apresentados eram exatos.

No final do século XX começou a evolução da auditoria contabilística em Inglaterra, Holanda e nos Estados Unidos da América, determinada pelo desenvolvimento das empresas e pelo interesse da economia nas grandes organizações. De acordo com os mesmos autores os principais acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria contabilística foram:

- Controlo dos gastos públicos;
- O aparecimento de grandes organizações internacionais;
- Complexidade dos negócios;
- Prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- Necessidade de informações contabilísticas verídicas;
- Complexidade dos sistemas contabilísticos;
- Desenvolvimento e implementação de sistemas de controlos internos.

Estes acontecimentos e o envolvimento de um maior número de pessoas nas organizações impulsionou a divisão do trabalho e a segregação de funções de posse dos bens e dos registos contabilísticos, o que permitiu criar novos controlos internos para proteger os bens, detetar e evitar fraudes. A partir desse momento, a verificação de todas as operações e de todos os registos tornou-se insuficiente em função do seu elevado custo (Teixeira 2006).

O conceito de auditoria deve ser compreendido como um conjunto de ações de assessoria e consultoria. A validação do controlo interno e a averiguação dos procedimentos utilizados numa organização permitem ao auditor emitir uma opinião de aconselhamento à gestão e aos trabalhadores da organização em estudo, garantindo precisão e segurança na tomada de decisão.

À auditoria é atribuída uma grande responsabilidade social visto que desempenha um papel estratégico no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas

demonstrações financeiras. Esta dimensão social da auditoria é evidente nas mais diferentes atividades, tais como no setor financeiro, no setor da banca, entre outras, sempre que tenha de ser efetuada uma comparação ou avaliação.

1.2 Tipos de Auditoria – Auditoria Interna e Externa

Podem ser realizados dois tipos de auditoria - auditoria interna e auditoria externa. Apesar de terem objetivos diferentes, estas complementam-se, uma vez que o trabalho desempenhado por cada uma é semelhante em vários aspetos.

A auditoria interna tem como objetivo medir e avaliar a eficácia do controlo existente na entidade, de forma, a permitir que o auditor emita um relatório com as suas avaliações, comentários; conclusões e recomendações/sugestões de melhoria. No que diz respeito à auditoria externa, Pinheiro (2014, p.149) refere que esta tem como objetivo “expressar uma opinião quanto às Demonstrações Financeiras apresentam ou não de uma forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade à data do balanço e o resultado das suas operações”.

Estes dois tipos de auditoria utilizam as mesmas técnicas e metodologias – planeamento e a calendarização. Segundo Martins e Morais (2013) ambas realizam uma avaliação do risco e da materialidade e, como ponto de partida para realizar o seu exame, baseiam-se no controlo interno. Através de uma auditoria interna e externa é possível analisar, identificar e avaliar os procedimentos de controlo interno, efetuando testes aos mesmos, com o objetivo de detetar erros e falhas, permitindo correções e melhorias para os mesmos.

A par destas semelhanças, estes dois ramos de auditoria apresentam diferenças quanto aos seus objetivos e alvo dos trabalhos que realizam, ao âmbito das ações e à metodologia seguida, ao timing e periodicidade com que realizam trabalhos de auditoria numa mesma organização e quanto a alguns conceitos que assentam (Teixeira 2006).

Na Tabela seguinte apresenta-se uma comparação de algumas características das atividades desenvolvidas pela auditoria interna e externa.

Tabela 1. Características das atividades desenvolvidas pela auditoria interna e externa

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
Objetivo		
Emitir parecer sobre as demonstrações financeira	•	
Assessorar a administração e apoiar a organização		•
Destinatários		
Externos – acionistas, governo, público	•	
Internos – administração e serviços auditados		•
Âmbito		
Demonstrações financeiras	•	
Funções da unidade económica		•
Realização		
Profissionais de uma entidade independente da unidade económica auditada	•	
Profissionais da própria entidade		•
Metodologia		
Realce na verificação de saldos, com vista à emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória	•	
Foco na análise de procedimentos e de critérios, avaliar o cumprimento de normas, políticas e a eficácia do sistema de controlo interno	•	•
Análise por sondagem aos registos contabilísticos		•
Análise com maior exatidão e profundidade	•	
Comparação com padrões standard		•
Uso das técnicas de auditoria de gestão e controlo	•	
A análise e a apresentação do trabalho baseiam-se nas áreas do balanço demonstração de resultados	•	•
A análise e a apresentação do trabalho atende às áreas operacionais	•	
Normas de Referência		
Normas e princípios contabilísticos geralmente aceites	•	
Regras, técnicas e princípios de registo e controlo das operações e de gestão em todas as áreas, atividades, funções das organizações		•

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
Frequência		
Periódica, geralmente anualmente	•	
Periódica, geralmente sem tempo determinado		•
Independência		
Em relação à unidade económica	•	
Em relação às atividades e serviços auditados		•

Fonte: Adaptado pelo Mestrando de Marques, 1997

Segundo Teixeira (2006) e de acordo com a tabela apresentada anteriormente, pode-se afirmar que a auditoria interna apareceu como uma ramificação da auditoria externa. A auditoria interna proporciona uma maior segurança ao auditor externo, dado que, este passa um curto período de tempo na organização e o seu trabalho está direcionado para o exame das demonstrações financeiras. Por forma a ter em consideração as necessidades da gestão das organizações, tornou-se necessária uma atuação mais periódica da auditoria, com maior grau de profundidade e tendo em conta outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como, por exemplo, o sistema de controlo da qualidade e a administração de pessoal.

1.2.1 Auditoria Interna

1.2.1.1 Origens e evolução histórica

O desenvolvimento das organizações trouxe a necessidade de arranjar pessoas dentro da própria entidade, que observassem e acompanhassem de perto as operações, de modo a exercer as funções de auditoria interna (Silva 2016)

Em 1941, foi criado o IIA, nos Estados Unidos da América (EUA), organização responsável pela divulgação e promoção de melhores práticas de auditoria interna. Alguns anos mais tarde, o âmbito das auditorias foi alargado, passando não só a abranger as áreas económico-financeiras, mas também as áreas operacionais (Martins e Morais 2013).

De acordo com Marques (1997, p.61),

“um grande passo para a consolidação da auditoria interna a nível mundial foi dado em 1978, com a aprovação dos *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* – normas orientadoras do exercício da profissão de auditoria interna”

Em 1982, surgiu na Europa a *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA) que agrega os membros europeus.

Mais tarde, em 1992, surge em Portugal o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) que, segundo Martins e Morais (2013, p.90), “pretende representar, defender e atualizar permanentemente aqueles profissionais”. De acordo com o IPAI, este representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, pelo que promove a associação de todos os profissionais e investigadores de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas, tendo como objetivos:

- Defesa dos interesses dos profissionais de Auditoria Interna;
- Promoção dos princípios éticos no desempenho da Auditoria Interna;
- Contribuição para a formação em conhecimentos, metodologias e práticas da Auditoria Interna atualizados, permitindo uma evolução permanente;
- Desenvolvimento da atividade associativa, por forma a estabelecer relações entre os membros;
- Organização de conferências e debates e estabelecimento duma biblioteca relativa a auditoria e a matérias com ela relacionadas.

No seguimento do pensamento de Martins e Morais (2013) o conceito de auditoria interna foi atualizado de modo a abranger todas as funções desempenhadas pelo auditor interno e posteriormente foi sofrendo sucessivas atualizações.

A Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), em 2002, veio reforçar o papel e a importância da auditoria interna por via da aplicação da seção 404 (Martins e Morais, 2013), que determina a avaliação anual dos controlos e procedimentos internos para emissão de relatórios financeiros. Como refere Lima (2014, p.26) “esta lei determinou um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores relativamente à questão da fiabilidade e qualidade da informação financeira e relativamente à avaliação e monitorização da eficácia da estrutura de controlos internos”.

Uns anos mais tarde, em 2004, surgiu pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) o conceito de gestão de risco empresarial (ERM). A gestão de risco admite que qualquer organização, independentemente do seu tamanho, fim lucrativo, origem de capitais ou atividade económica, existe para gerar valor para os *stakeholders* (COSO,2004).

Segundo Reinoite (2014, p.3),

“a ERM consiste num processo concebido para a identificar potenciais circunstâncias que possam afetar a entidade, gerir os riscos de acordo com a sua lógica de assunção de riscos, de modo a facultar uma adequada garantia na persecução dos objetivos da entidade”.

Foram definidos oito elementos do ambiente de controlo:

1. Filosofia de gestão de risco;
2. Tendência para o risco;
3. Atitude dos responsáveis da governação e gestão;
4. Integridade e valores éticos;
5. Compromisso com a competência;
6. Estrutura organizacional;
7. Atribuição de autoridade e responsabilidade;
8. Políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos.

Apesar de a auditoria interna ter surgido no seio da auditoria financeira, esta evoluiu gradualmente, envolvendo todas as áreas da gestão e integrando equipas multidisciplinares (Reinoite, 2014).

1.2.1.2 O Papel da Auditoria interna

O conceito de auditoria interna tem evoluído ao longo dos anos como consequência do desenvolvimento das organizações e da economia mundial, sendo esta definida pelos mais variados autores e instituições exibindo diferentes perspetivas.

O pai da moderna auditoria interna, Sawyer (2003, p.10) descreve a auditoria interna como:

“uma avaliação sistemática e objetiva realizada por auditores internos das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se (1) a informação financeira e operacional é precisa e confiável; (2) os riscos da organização são identificados e posteriormente minimizados; (3) os regulamentos e as políticas internas e procedimentos são seguidos; (4) os critérios de funcionamento são seguidos; (5) os recursos são usados de forma eficiente e económica; e (6) os objetivos da organização são efetivamente alcançados”

Inicialmente, segundo o IIA a auditoria interna “é uma função de apreciação independente no seio da organização, para contribuir para uma gestão adequada dos recursos e dos meios colocados à disposição dos elementos constituintes da organização”. Em 2000, o IIA reformulou a sua definição de auditoria interna, e segundo o IPAI (2009, p.6) a auditoria interna é:

“uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”

Pickett (2005) menciona que a auditoria interna é uma atividade de garantia e de consultoria na medida em que avalia a capacidade dos controlos implementados evidenciando se a organização consegue gerir com eficácia o risco.

Attie (1986, p.6) entende que “a auditoria interna pode auxiliar uma organização na melhoria dos seus negócios, através da identificação de áreas que estejam mais expostas ao risco e permite a introduzir sugestões de melhoria”.

Segundo Martins e Morais (2013, p.91) esta ferramenta é uma:

“função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos”.

Finalmente para Pinheiro (2014, p.55):

“a missão da Auditoria Interna caracteriza-se pelo facto de ser uma função de avaliação independente para a análise das operações (...). É fundamental que a missão da Auditoria Interna esteja devidamente alinhada com a missão da empresa. A Auditoria Interna é o controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização e visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.”

Efetivamente a auditoria interna surge como um instrumento de apoio à gestão, apoiando a organização na consecução dos seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação (Carvalho, 2015).

A existência da auditoria interna numa organização é uma garantia para a sua direção, pela forma como a irá apoiar no decorrer da sua gestão através de meios que possibilitem a melhoria no desenvolvimento e crescimento da mesma.

O papel da auditoria interna é também, o de verificar se as normas e procedimentos da organização são cumpridos de acordo com a legislação do país em que está inserida. Tem, portanto, como objetivo a análise, a avaliação de riscos e a sua redução através de sugestões apresentadas aos respetivos responsáveis (Carvalho, 2015).

1.2.1.3 Competências do auditor interno

Como refere Marques (2004) as competências necessárias no auditor interno variam essencialmente consoante o tipo de auditoria, o objetivo, o âmbito de atuação e as finalidades.

As competências técnicas dos auditores internos são essenciais para um desempenho adequado das funções que exercem nas entidades, sempre com vista a acrescentar valor à organização.

No caso de auditorias de carácter contabilístico-financeiro é fundamental que o auditor tenha conhecimentos aprofundados e específicos em matérias de contabilidade e fiscalidade. No entanto, para além de bons conhecimentos e de capacidades técnicas específicas, é também importante ter em conta as características comportamentais.

De acordo com Teixeira 2006, “aos auditores tem de ser exigido um patamar de comportamento que supere o padrão razoável, no campo da ética e da integridade especialmente na seleção das amostras, na formulação das recomendações, na abordagem dos problemas e riscos com os auditados, na forma como se apresenta e na forma como demonstram emoções ao exercitar a função de auditoria interna”. Neste sentido, o auditor deve ser capaz de controlar as suas emoções, deve ser crítico e exigente, independente, honesto, responsável e objetivo.

Um dos requisitos essenciais para a eficácia da auditoria interna é que o auditor seja independente. Martins e Moraes (2013) afirmam que “a independência permite que os auditores emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das Auditorias”.

Quando esta independência não é garantida surgem conflitos de interesse no seio da hierarquia da auditoria interna e a informação pode não chegar aos respetivos destinatários. Em suma, a independência do auditor interno deve estar patente na ética profissional e na consciencialização acerca do papel social que deve exercer (Teixeira, 2006).

Para que o auditor interno desenvolva o seu trabalho de forma independente e objetiva, cumprindo todas as suas responsabilidades, é necessário que o estatuto da Auditoria Interna seja aprovado pela administração da organização (Reinoite 2014).

1.2.1.4 Estatuto da Auditoria interna

Uma vez que a Auditoria interna tem acesso a registos/informações específicas da organização e pode fazer questões a todos os níveis, esta deve reportar à comissão de auditoria.

A comissão de auditoria consiste num diretório, independente da administração, composto por pessoas externas qualificadas que compreendem, acompanham, coordenam e interpretam o controlo interno e as atividades da organização (Moeller, 2009). Esta comissão é responsável por autorizar os direitos e deveres através de um documento de autorização formal, usualmente designado de *Internal Audit Charter*, ou carta de auditoria (Silva 2016).

Moeller (2009, p.74) citado por Reinoite (2014, p.8) afirma “[a]n internal audit charter is a formal document [...] to describe the mission, independence, objectivity, scope, responsibilities, authority, accountability, and standards of the internal audit function for an enterprise”.

Picket (2003, p.249) acrescenta que “[t]he audit charter sets the agreed role and position of internal auditing in an organization”.

Relativamente ao conteúdo e estrutura do estatuto de auditoria existem diferentes opiniões para ambos os autores.

Para Moeller (2009) citado por (Silva 2016, p.34) uma carta/estatuto de auditoria deve conter a independência e objetividade, âmbito de responsabilidade, autoridade e contabilidade.

Já Pickett (2003, p.250) indica que a carta/estatuto deverá ter mais conteúdo, tal como é apresentado na tabela que se segue.

Tabela 2 – Conteúdo da carta/estatuto de auditoria interna

Natureza da Auditoria Interna	Conceito de auditoria e do trabalho de garantia através da avaliação imparcial do sistema de controlo interno (SCI)
Objetivos da Auditoria	Definir de forma precisa os objetivos da auditoria interna, permitindo ligar os objetivos da organização com a forma como a auditoria interna contribui para o seu alcance
Âmbito do trabalho de Auditoria	Definir o campo de ação que a auditoria interna alcança
Responsabilidade do Auditor	Definir de forma clara o papel da auditoria interna que deve estar distinguida das responsabilidades da gestão
Autoridade do Auditor	Definir o acesso ao pessoal da função, de registos, explicações e outras informações para a realização do trabalho
Relevância da Independência	Referir a auditoria interna como uma atividade independente para assegurar a imparcialidade do trabalho realizado

Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019, de acordo com Picket (2003)

1.3 Fases da Auditoria

A definição dos passos a seguir na realização da auditoria interna é essencial para que o auditor interno obtenha sucesso.

Castro (2010) defende que o planeamento de um trabalho de auditoria é fundamental, uma vez que, as realidades das organizações são distintas, as finalidades são diferentes dependendo do trabalho de auditoria a executar e o auditor deve garantir a existência de meios para a realização de todo o trabalho adjacente. Para tal, cada etapa deve ser estudada com antecedência permitindo evitar desperdícios de tempo e o uso de técnicas inadequadas durante a auditoria.

De acordo com Martins e Morais (2013) existem 6 fases da auditoria:

1. Planeamento da Auditoria interna

Segundo as mesmas autoras “é necessário planear as diferentes avaliações do controlo interno, da gestão de risco e *Governance* a realizar ao longo do ano, determinar a amplitude, alcance e frequência”.

O planeamento em auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a realizar, estabelecendo qual a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos a adotar, com a finalidade de atingir o nível de segurança desejado.

Se o planeamento da auditoria for bem delineado, este pode favorecer a auditoria de várias formas (*International Standard on Auditing – ISA 300*):

- Permite que o auditor saiba quais são as áreas relevantes da auditoria, possibilitando a identificação e resolução dos problemas em tempo oportuno;
- Contribui para que o trabalho de auditoria seja efetuado de maneira eficaz e eficiente, uma vez que ajuda o auditor a organizar e gerir o trabalho de auditoria;
- Ajuda a selecionar, consoante as capacidades e competências, os membros da equipa de trabalho para responder aos riscos antecipados;

- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho

Em suma, a fase de planeamento da auditoria é decisiva para seu sucesso, uma vez que nesta primeira fase o auditor recolhe todas as provas/informações necessárias e apropriadas para suporte das suas conclusões.

2. Preparação da Auditoria

Após o planeamento torna-se essencial a elaboração de um programa de trabalho devidamente detalhado que tem por base as normas e as políticas estabelecidas pela organização e também as normas internacionais de auditoria interna geralmente aceites (Martins e Morais 2013).

3. Conhecimento da organização/área

Nesta terceira fase da auditoria surge a necessidade de conhecer o ambiente envolvente e as pessoas, de observar, recolher elementos essenciais para o trabalho de auditoria, informação e procedimentos.

4. Descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno

Uma vez obtidos os elementos referidos na etapa anterior é fundamental examinar com detalhe as disposições legais e contratuais, os regulamentos internos e os acordos mais importantes, com o objetivo de confirmar o integral cumprimento e o correto registo administrativo e contabilístico.

Nesta quarta fase pretende-se detetar infrações às normas e regulamentos internos e infrações às regras e escrituração de atos. Para isso é necessário:

- Analisar todos os sistemas de controlo interno em vigor nas áreas a auditar, de forma a obter uma visão rápida e clara da fluidez dos sistemas em vigor e detetar a existência de eventuais estrangulamentos, circuitos paralelos ou de sobreposição;
- Confirmar que as decisões tomadas pelo conselho de administração, relativamente às áreas a auditar, são concretizadas e foram registadas/contabilizadas;

- Avaliar as áreas a auditar nas vertentes administrativas e contabilísticas/financeiras
- Avaliar a funcionalidade dos serviços.

5. Exame e avaliação da informação

Após o desenvolvimento das ações suprarreferidas procede-se ao exame e avaliação da informação. Nesta etapa, o auditor decide, tendo em conta as áreas a auditar se irá analisar todo o universo ou irá recorrer à técnica de amostragem.

O auditor reúne todas as condições para emitir os resultados/conclusões e sugerir melhorias para o sistema de controlo interno.

6. Comunicação dos resultados

Os resultados de auditoria são transmitidos através de um relatório. Este relatório funciona como uma ferramenta para a resolução de problemas e não para apontar culpados para os erros detetados.

O relatório deve conter as conclusões decorrentes da análise da legalidade, economia, eficiência e eficácia do sistema de controlo interno. Deve ter alguns requisitos:

- Construtivo- útil para a tomada de decisão e base para implementação de melhorias;
- Preciso – isento de erros e distorções;
- Completo – incluir toda a informação pertinente e materialmente relevante
- Objetivo – o conteúdo não pode ser alvo de influências de terceiros ou de interesses pessoais;
- Oportuno – emitido no tempo necessário e sem atrasos;
- Claro – não pode causar dúvidas aos seus utilizadores.

1.4 Relação da Auditoria com o Controle Interno

Tal como referido no ponto anterior, antes de elaborar o plano ou programa de auditoria é essencial observar como se encontram os controles da organização. A auditoria interna tem como objetivo auxiliar a gestão no desempenho eficaz das suas responsabilidades, tendo como dever concentrar-se na avaliação da adequação e eficiência do Sistema de Controle Interno (SCI) da organização.

De acordo com Martins e Morais (2013) o controlo permite que a entidade mantenha o domínio uma vez que tem uma perspetiva dinâmica desta enquanto que a auditoria interna avalia o grau de domínio atingido.

Segundo Costa (2000), o controlo interno é também uma consequência do crescimento das empresas. Tal como na auditoria interna, a importância do controlo interno aumentou significativamente devido à globalização dos mercados e devido ao aumento da concorrência entre empresas, o que obrigou as mesmas a procurar a melhoria aperfeiçoando os seus processos de gestão, permitindo as sobreviver às exigências dos mercados, que são cada vez maiores.

Pode-se afirmar que existe uma relação entre a auditoria interna e o controlo interno. De acordo com Costa (2010, p.223),

“nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um SCI. Tal sistema irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que de um simples controlo dos meios monetários (considerados ativos mais vulneráveis) se passará progressivamente para operações em geral. O conceito de controlo interno é de fato tão vasto, que abarca todas as operações da empresa ou entidade”.

O sistema de controlo interno, em termos de auditoria, permite reduzir o trabalho de rotina, uma vez que deste fazem parte uma variedade de procedimentos, possibilita as verificações mecânicas sobre a exatidão da contabilidade e julgamento profissional, a análise, avaliação e levantamento estatístico (Ribeiro 2016). A auditoria interna assume uma função de supervisão do controlo interno, enquanto que este último

assume uma função com carácter preventivo. Pode-se concluir que o controlo interno fornece os meios necessários para a execução dos trabalhos de auditoria.

Torna-se, por isso, relevante, devido à relação de proximidade entre a auditoria interna e o controlo interno abordar o controlo interno individualmente.

1.4.1 Controlo Interno

O controlo interno é uma forma de organização ou um conjunto de procedimentos escritos que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados definindo as formas de operar nas diferentes áreas (Reinoite 2014). Destina-se a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades minimizando as suas consequências conseguindo de igual modo maximizar o desempenho da entidade em que se insere.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) acrescenta ainda a definição de controlo interno sendo este qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos.

O serviço de controlo interno tem como objetivo executar a verificação da eficácia e eficiência dos procedimentos implementados, procurando causas e soluções caso os procedimentos não sejam respeitados.

Segundo o IIA (2004) o controlo interno tem os seguintes objetivos assegurar:

- A confiança e integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

Segundo Marçal e Marques (2011) é ainda possível distinguir três tipos de controlo: da organização, de procedimentos e dos sistemas de informação.

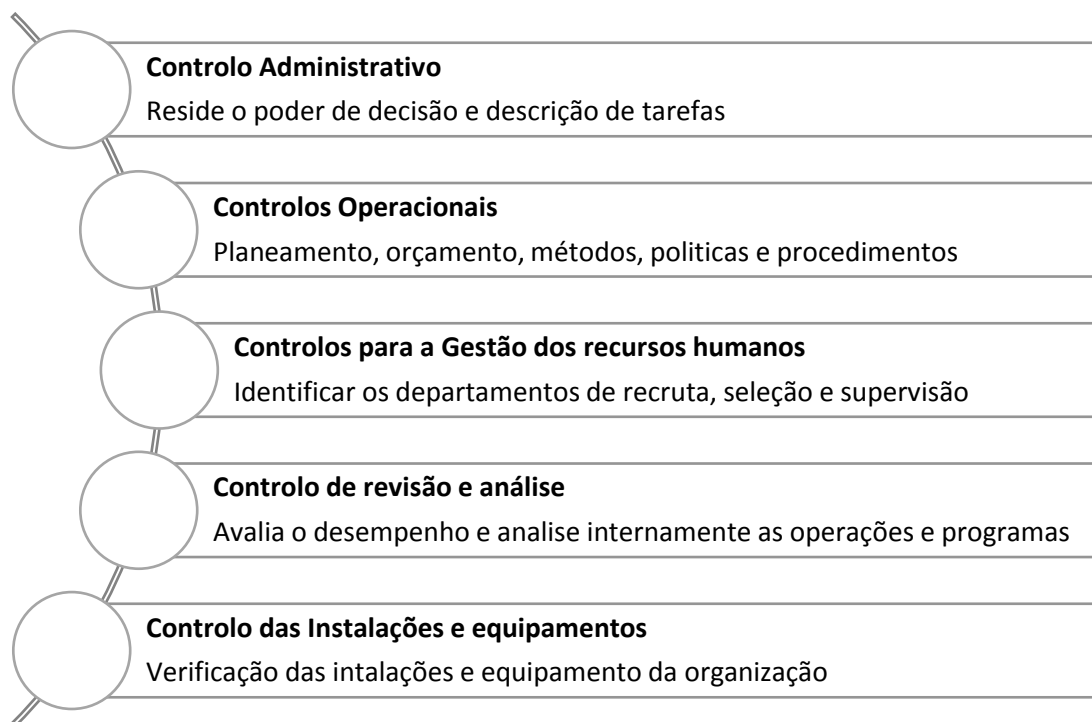
O controlo de organização resulta da definição e atribuição de responsabilidades e da delegação de competências a indivíduos que são responsáveis pelas tomadas de decisão independentemente do seu nível hierárquico.

O controlo dos procedimentos encontra-se inserido no processamento e registo de determinadas transações, incluindo o controlo contabilístico, que visa facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas.

Por fim, o controlo dos sistemas de informação tem como base os dispositivos pelos quais a informação é produzida e fornecida aos responsáveis de topo, de forma a que possa ser revista.

Além de ser possível distinguir três tipos de controlo interno também é possível identificar cinco métodos de controlo interno, segundo Martins e Morais (2013). Estes métodos são apresentados na figura seguinte.

Figura 1 - Métodos de Controlo Interno;



Fonte: Martins e Morais, 2013

Assim, ambos os temas abordados (controlo interno e SCI) correspondem, de acordo com Reinoite (2014, pag.13) “ao plano de organização e aos métodos ou procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, e resultam do planeamento, organização e orientação da gestão”.

1.5 A evolução tecnológica no contexto da Auditoria

A evolução das tecnologias da informação tem afetado significativamente o ambiente empresarial, estimulando as empresas para a automação dos seus sistemas de informação, a fim de criar vantagens competitivas e obter melhorias nos processos operacionais.

As empresas enfrentam na atualidade um ambiente de mudanças rápidas e de incerteza para se manterem no mercado, que por sua vez, está mais alargado. Desta forma surge, como resultado, a larga utilização das tecnologias de informação.

De acordo com Stoner e Freeman (1985) e Sequeira (2001), a informação numa empresa diz respeito a todos os conjuntos de dados disponibilizados pelos sistemas de informação, que são processados e elaborados por esses sistemas, criando informação útil. Devido à importância desta temática, tem-se vindo a desenvolver mecanismos para a sua gestão, através dos sistemas de informação (SI), que têm como objetivo a rápida disponibilização dos dados importantes para o desenvolvimento das várias atividades da empresa.

Estes sistemas de informação, por sua vez, são cada vez mais complexos, o que afeta principalmente os seus utilizadores e as organizações das quais fazem parte. As tecnologias de informação são definidas, segundo o glossário do ISACA (2014) citado por (Brito, 2015, pg.18), como,

“o hardware, software, comunicações e outras infraestruturas usadas para introduzir, guardar, processar, transmitir e fornecer dados, em vários formatos.”. Atualmente, é quase impossível as empresas não recorrerem a meios informáticos para processar os seus dados.”

A necessidade das empresas, na redução dos custos, leva a que sejam realizados investimentos ao nível das tecnologias de informação (TI), de modo a otimizar de forma rápida as tarefas diárias. Numa perspetiva futura existirá retorno sobre esses investimentos, através de uma maior flexibilidade e atualização.

Desta forma, a evolução tecnológica e a consequente implementação de novos sistemas, têm vindo a assumir um papel preponderante em praticamente todas as áreas de atividade, da qual auditoria não é exceção, surgindo desta forma, novas exigências para a auditoria.

A auditoria passa, assim, a assumir um importante papel no processo no desenvolvimento dos sistemas empresariais, nomeadamente a partir da modificação dos processos operacionais das empresas que se tornam cada vez mais interligados com o uso de ERP's.

Como consequência das mudanças verificadas no ambiente de trabalho da auditoria, o modelo tradicional desta área sofreu uma mudança significativa ao nível da forma como as demonstrações financeiras são preparadas e utilizadas.

Neste contexto, a auditoria tradicional transforma-se utilizando a tecnologia e a automação, sofrendo mudanças que permitem atingir a realidade da auditoria contínua.

Tabela 3 - Auditoria Tradicional vs. Auditoria Contínua.

Características	Auditoria	
	Tradicional	Contínua
Frequência		
Periódica	•	
Continua ou mais frequente		•
Abordagem		
Reativa	•	
Proativa		•
Processos		
Manual	•	
Automatizado		•
Trabalho e papel dos auditores		
Maior parte do tempo de trabalho realizado está centralizado na aplicação de procedimentos intensivos; Papéis independentes do auditor interno e externo.	•	
Maior parte do trabalho realizado está centralizado no tratamento de exceções e procedimentos de auditoria que requerem julgamento humano; O papel do auditor externo é de certificação para com o sistema de auditoria contínua.		•
Natureza, oportunidade e extensão dos testes		
Os testes consistem em procedimentos analíticos e substantivos (natureza); Testes de controlos e substantivos (de detalhes)	•	

Características	Auditoria	
	Tradicional	Contínua
ocorrem de forma independente (oportunidade); Testes por amostragem(extensão).		
Testes consistem em controlos de monitorização contínua e segurança de dados contínua (natureza); Testes de controlos de monitorização e substantivos ocorrem simultaneamente (oportunidade); População inteira é considerada para teste(extensão).	•	•
Testes		
Performance e julgamento humano	•	
São usados padrões de dados analíticos para monitorização e testes.		•
Relatórios		
Periódico	•	
Contínuo ou mais frequente		•

Fonte: Adaptado de Chan and Vasarhelyi, 2011, pág.153.

Face a estas novas exigências, a auditoria contínua aparece como alternativa para o acompanhamento e monitorização em tempo real dos procedimentos e negócios empresariais, nomeadamente a adoção de ferramentas de controlo incorporados nos sistemas de informação ou a utilização de novos *softwares*.

Os procedimentos presentes neste novo conceito de auditoria podem ser distinguidos entre procedimentos manuais e automáticos, onde são mencionadas as suas vantagens e desvantagens. Segundo Pinto (2011, pag.22),

“Na auditoria tradicional predominam os testes manuais; na auditoria contínua os procedimentos são automatizados através do recurso a computador (TAAC). Esta automatização encerra vantagens – redução de custos e maior eficácia e eficiência da auditoria – e eventuais dificuldades – a automatização pode não ser integral, por necessidade intervenção humana (do auditor), standardização dos dados para minimizar a intervenção pessoal e formalização do sistema de controlo interno.”

Os departamentos de auditoria interna nas empresas, que adotaram sistemas de tecnologia sofisticados, são candidatos óbvios para liderar o desenvolvimento da

auditoria contínua, embora essas empresas operem em mercados globais complexos e empreguem uma infraestrutura igualmente complexa (Warren and Smith,2006).

Na atualidade, os conceitos de auditoria contínua chegaram à fase de concretização, tornando-se um elemento fundamental nas estratégias de acompanhamento do risco de muitos departamentos de auditoria interna, sendo cada vez mais considerada como uma ferramenta importante para ampliar os serviços de auditoria externa (Kuhn and Sutton 2010).

1.5.1 Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador

As técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) - designação adotada pela IFAC (*International Federation of Accountants*) da qual a OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Conta) é membro - dizem respeito a,

“qualquer ferramenta automatizada para auditoria, tal como, aplicações de utilização genérica em auditoria, aplicações informáticas de suporte à auditoria, programas utilitários de auditoria e técnicas de auditoria assistidas por computador”.

As TAAC ou *CAAT's* (*do inglês, Computer Assisted-Audit Techniques*) estão a ser utilizadas nos últimos anos pelas *Big Four* nos processos de automação, e mais recentemente, pela auditoria interna de grandes empresas. Vervloet (s/d) citado por Rosa (2014), considera que as atividades de *workflow* e de extração e análise de dados são as duas vertentes na operação destas ferramentas.

Em relação ao *Workflow*, segundo o autor acima citado, as *CAAT's* devem acompanhar todo o processo de planeamento, execução de auditorias e *follow-up*, assistindo o auditor não só a nível operacional, mas também ao nível da gestão do seu trabalho, através da supervisão remota. As *CAAT's* permitem assim, a eliminação do suporte físico na elaboração dos papeis de trabalho, que passam a ser registados em meio eletrónico.

As *CAAT's* proporcionam suporte ao trabalho de auditoria de forma a contribuir com melhorias significativas na sua execução, assim como, evidenciando serviços que

contribuam efetivamente para o negócio da empresa, ou seja, que agreguem valor (Rosa, 2014).

A utilização das tecnologias de informação no contexto da auditoria encontra-se patente nas orientações de vários organismos reguladores, que tutelam as profissões associadas à auditoria, como é o caso IFAC e da OROC, que realçam o seu contributo e importância.

Importa, no entanto, tornar clara a distinção entre o que se pode entender por técnicas de auditoria que se podem realizar com recurso às tecnologias de informação, de aplicações informáticas que permitem a realização dessas técnicas, das quais são exemplo as aplicações para análise e extração de dados ou as aplicações desenvolvidas pelas empresas de auditoria para dar resposta às suas necessidades.

Na tabela que se segue são apresentadas algumas técnicas de auditoria realizadas em computador, de acordo com as recomendações presentes nos normativos internacionais de auditoria (ISA), conforme tabela a seguir apresentada.

Tabela 4 - Sistematização das Técnicas de Auditoria Assistida por Computador.

Técnicas de Auditoria	Janvrin et al. (2009)	Pedrosa & Costa (2014)
Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude	✓	✓ ISA 240
Identificar a existência de transações ou acontecimentos não usuais (procedimentos analíticos de revisão de risco)		✓
Determinar os níveis de materialidade		✓ ISA 320
Elaborar os programas de trabalho de auditoria na fase de planeamento		✓
Obter evidências acerca da eficácia dos controlos	✓	✓
Detetar distorções materiais ao nível das asserções, isto é, como procedimentos substantivos		✓ ISA 330
Executar procedimentos analíticos substantivos, nomeadamente, para identificar transações inusuais ou não expectáveis		✓ ISA 520

Técnicas de Auditoria	Janvrin et al. (2009)	Pedrosa & Costa (2014)
Selecionar amostras de transações a partir de ficheiros em suporte digital	✓	✓ ISA 230
Testar eletronicamente grandes populações em que é possível proceder à repetição de cálculos		✓
Executar procedimentos analíticos próximos do final da auditoria que ajudem na formação de opinião		✓
Obtenção de prova respeitante ao uso apropriado do pressuposto de continuidade na preparação das demonstrações financeiras		✓ ISA 570
Extrair registos correspondentes aos valores mais elevados ou mais baixos de uma variável		
Extrair registos específicos (como pagamentos acima de um montante específico ou transações anteriores a uma determinada data)		
Identificar registos em falta ou duplicados		
Aplicar a lei de Benford para deteção de valores registados incorretamente		
Selecionar transações por amostragem (a partir dos ficheiros) que correspondem a determinados parâmetros ou critérios		
Ordenar transações com características específicas	✓	
Testar a população em alternativa à utilização de uma amostra	✓	
Recalcular o total monetário dos registos de um ficheiro (inventário, por exemplo) e verificar as extensões	✓	✓
Estratificar, apurar e classificar a informação por antiguidade	✓	✓ ISA 330
Estabelecer correspondência de dados entre ficheiros	✓	ISA 505 ISA 520
Identificar as entradas em diário e outros ajustamentos a testar	✓	×

De uma forma geral, as tecnologias de informação apresentam-se como ferramentas de trabalho imprescindíveis na realização dos vários trabalhos da auditoria.

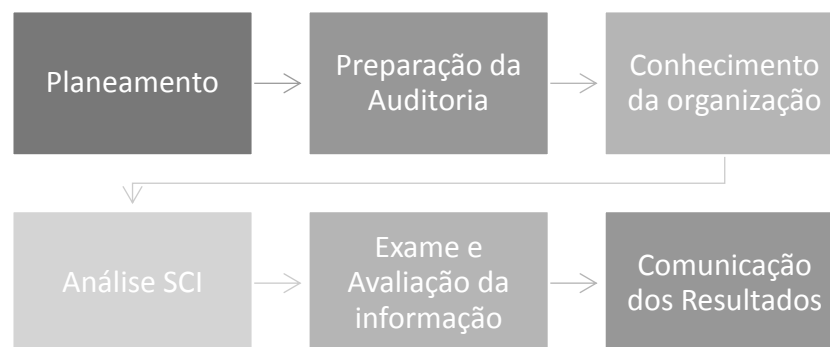
Estas são utilizadas diariamente como forma de apoio à execução dos trabalhos, processos ou procedimentos de auditoria uma vez que permitem às entidades aumentar a eficiência operacional, motivado pela maior rapidez na execução das tarefas,

podendo resultar na possibilidade de uma constante redefinição da sua estratégia e um aumento da eficácia dos procedimentos.

1.5.1.1 O impacto nas diferentes fases do planeamento da auditoria

Apesar de existir uma evolução a nível tecnológico, as várias etapas da auditoria desde o planeamento até à emissão do relatório mantêm-se inalteradas, estando assim, esta evolução associada à automatização do processamento, armazenamento e comunicação da informação nas diferentes fases de um trabalho de auditoria. Esta automatização dos processos permite melhorar a eficiência e a qualidade do trabalho de auditoria e reduzir os custos e níveis de risco associados (Lima e Souza, 2013).

Figura 2. Fases do processo de Auditoria.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Na fase de planeamento, preparação da auditoria e conhecimento da organização o objetivo do auditor é obter um maior conhecimento do negócio, procedendo à recolha de informação genérica e reconhecimento das áreas que apresentam maiores riscos ou distorções materiais. A existência de programas que permitam que o tratamento dos dados disponibilizados ao auditor seja realizado por métodos de amostragem e de forma rápida, podem permitir retirar as primeiras interpretações dos resultados obtidos otimizando assim, este processo (Costa, 2014).

Na fase de análise do sistema de controlo interno (SCI), o auditor, com recurso a análises de rácios, tendências e/ou flutuações, implementa o que foi planeado nas fases

anteriores. Esta análise é efetuada através de *software* específico, que permitem ter acesso a procedimentos e normas de auditoria facilitando assim a execução das tarefas.

Os testes realizados pelo auditor nesta fase, são desenhados usando o conhecimento do *software* e das regras de negócio relacionadas com a função e o conhecimento da aplicação. A conceção dos testes requer um elevado nível de conhecimentos de auditoria, associados a conhecimentos do negócio e da experiência com o *software* de auditoria (Sayana, 2003).

Na fase de exame e avaliação da informação bem como na comunicação do resultado, é formulada a conclusão por parte do auditor, com base na consistência entre as demonstrações financeiras e o conhecimento/resultados adquiridos sobre a entidade nas fases anteriores da auditoria. Esta avaliação é realizada através de programas específicos para tratamento e análise de dados permitindo a análise de um maior volume de dados com maior rapidez.

O trabalho de auditoria termina com o parecer do auditor e com a respetiva elaboração do relatório de auditoria. Este trabalho veio também ser facilitado, pois existem *softwares* que agregam toda a informação recolhida ao longo da auditoria, permitindo ao auditor a obtenção de uma perspetiva geral, de forma rápida, facilitando assim o trabalho do auditor.

A utilização de tecnologias corretas afeta de forma positiva os procedimentos do auditor em relação à compreensão dos sistemas contabilístico e de controlo interno da empresa, bem como a sua consideração em relação ao risco inerente à empresa e ao risco do controlo interno. Isto permite ao auditor ter uma base sólida de trabalho, permitindo a correta realização dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos (Costa, 2014).

1.5.2 O reporte através das ferramentas informáticas na auditoria

Atualmente, torna-se cada vez mais difícil, não relacionar a evolução do relato financeiro com a influência que as tecnologias da comunicação tiveram no seguimento da universalização da informação.

Cravo et al. (2009) mencionam que o conceito de oportunidade da informação permitiu a utilização de novas plataformas de difusão que obrigam a revisão dos formatos habitualmente utilizados para a divulgação da informação financeira. Na verdade, os diversos utentes estão hoje cada vez mais exigentes no que se refere à utilidade da informação, o que implica o desenvolvimento de sistemas cada vez mais sofisticados que permitem disponibilizar informação independentemente do tempo e do espaço (Lopes, 2013).

O reporte financeiro na era digital é produzido via ERP – “*Enterprise Resource Planning*”, isto é, através de programas que nos permitam extrair informação necessária para que o reporte seja efetuado (Costa, s/d).

Pelo recurso aos ERP’s em que a informação é digitalmente trabalhada, é possível produzir o reporte de forma digital e em tempo útil. Em termos de auditoria, as CAAT’s, já referidas anteriormente, vieram facilitar a validação do reporte.

A análise permanente de informação financeira permite adotar soluções preventivas, implementar um controlo de gestão eficiente, bem como desenvolver estratégias de acordo com as tendências do mercado nacional e internacional. Desta forma, é possível obter vantagens competitivas, controlar os custos e aumentar a produtividade e rentabilidade do negócio.

1.5.3 Formação dos Auditores

Com a evolução tecnológica e a necessidade de adaptação a novas condições de trabalho, torna-se necessária a adoção de uma política de melhoria constante ao nível dos recursos humanos, de modo a garantir o desempenho das atividades diárias. Para isso, devem ser desenvolvidos planos de formação e/ou qualificação, assim como manuais específicos de procedimentos para a utilização das novas aplicações, facilitando a sua utilização e tornando os profissionais aptos para a compreensão e execução das mesmas. (Costa, 2014).

Ainda de acordo com este, a maioria dos auditores são obrigados a especializarem-se na área de auditoria de sistemas de informação, na qual inclui o sistema de controlo interno e as rotinas de informação contabilística e de gestão operacional.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, (OROC,2010) determina que,

“as firmas de auditoria repensam os seus recursos, humanos e técnicos. Aos recursos humanos é exigida atualização permanente, é exigida formação de elevado nível nas diversas áreas relevantes para as auditorias.”

O objetivo principal é formar os funcionários numa função ou tarefa específica, de forma a desenvolver as competências necessárias.

Neste sentido, de acordo com os estatutos da ordem reguladora, é necessária uma frequência mínima de cursos de formação certificada, por parte dos auditores, aumentando assim a garantia da qualidade dos serviços prestados.

Segundo Coelho, 2010,

“sem prejuízo da existência de um programa anual de formação profissional preparado pela OROC, é fundamental que as Firms incentivem e apoiem os colaboradores em iniciativas pessoais de formação profissional, disponibilizando-lhes o tempo necessário.”

O referenciado por este autor, está relacionado com um dos objetivos da empresa no sentido de tentar estabelecer vantagens competitivas através da identificação e valorização estratégica dos recursos e das suas capacidades. As capacidades estão ligadas diretamente ao capital humano o qual detém conhecimentos organizacionais da empresa, mas também os conhecimentos tecnológicos utilizados dentro da mesma, elevando o grau de satisfação. Um maior desempenho leva a uma maior motivação produzindo efeitos positivos e maior liberdade e produtividade na execução das funções.

A escolha das técnicas de formação está dependente do objetivo que a formação visa ter, uma vez que os objetivos podem passar pelo aumento de conhecimentos, modificação de atitudes em contexto profissional e também na aquisição de novas técnicas (Rocha, 1997).

1.5.4 Custos/Benefícios da utilização das tecnologias de informação

Com o decorrer da evolução tecnológica, surgiram novas possibilidades de estar no mercado e de procurar melhorar a posição competitiva de cada organização. No entanto, não obstante, as tecnologias trouxeram também novas exigências, novos problemas, novos riscos e novas ameaças (Marques, 1997).

Ao processo de informatização estão associados diversos benefícios, como referido por este, no entanto é necessário ter em conta também os novos riscos que surgiram para não se perder a informação fidedigna. Neste sentido, tendo em conta a vulnerabilidade que podia resultar da evolução tecnológica, foi necessário criar normas que apreciassem a introdução do uso de informatização no decorrer do processo de auditoria.

Um das ferramentas mais utilizadas, direta ou indiretamente, em todo o processo de uma auditoria, é a internet, que possibilita a apresentação da informação de forma interativa e flexível, sendo possível a alteração ou atualização no momento, proporcionando a execução do relato financeiro em tempo real (Silva, 2008).

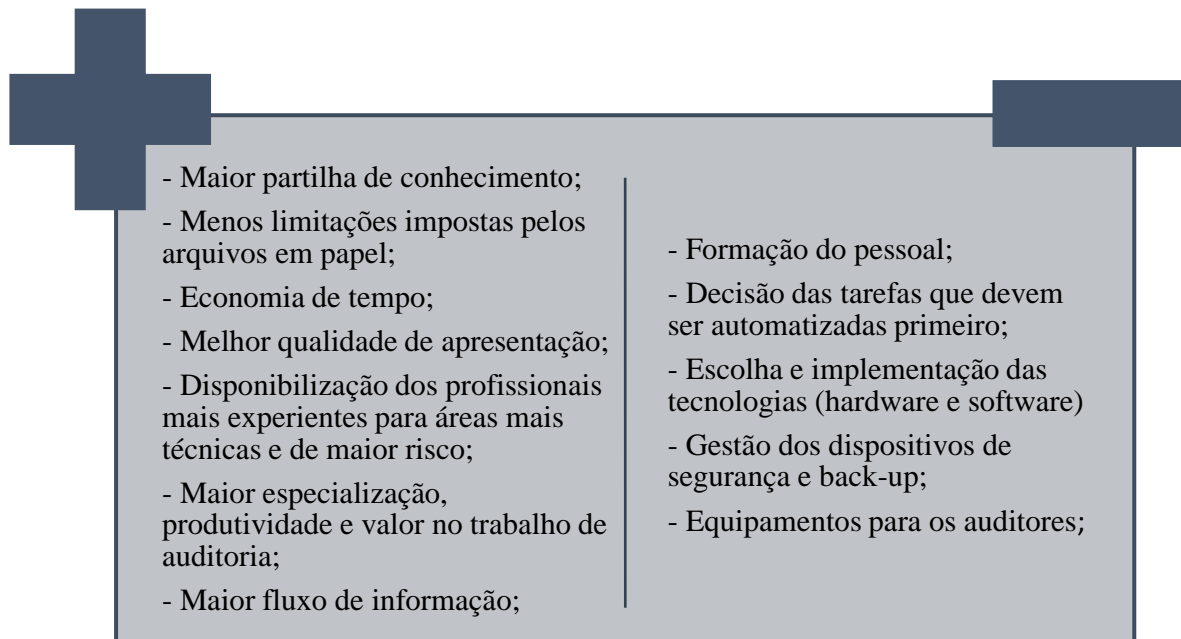
Esta necessidade de execução em tempo real de qualquer procedimento e o acesso rápido a informação relevante, surgiu da incessante inovação tecnológica, fazendo face à concorrência, de modo a aumentar os resultados (Caiado, 2012).

As principais vantagens da utilização das tecnologias de informação estão relacionadas com a redução dos custos, a alteração dos processos de negócio e a criação e implementação de sistemas de informação entre organizações para as relações com os clientes e fornecedores.

Segundo Sayana (2003) “os benefícios de usar software de auditoria estão no grande volume de dados que são processados numa fração de tempo muito menor, havendo maior controlo de transações desses dados e nas expectativas das garantias para a gestão da empresa.”

Na figura que se segue são apresentados os custos e benefícios da evolução tecnológica.

Figura 3 - Custos/ Benefícios da evolução tecnológica.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Em suma, com os diversos prós e contras, referenciados pelos diversos autores, as tecnologias de informação contribuem para uma rápida troca de informações de negócio, não só no seio da empresa, mas entre empresas, desenvolvimento das aplicações necessárias à atividade da organização e aumento da partilha fiável da informação, com a menor utilização de recursos possíveis. Apesar de ter acarretado um aumento de riscos para a área, a evolução tecnológica veio revolucionar a maneira de executar todos os procedimentos de uma auditoria (Brito, 2015).

1.6 Adaptação à transformação digital e profissões para o futuro

Durante a última década, temos vindo a assistir a um aumento do uso de novas tecnologias nos contextos sociais e empresariais, tornando assim necessária uma rápida adaptação dos indivíduos à evolução tecnológica. O processo pelo qual estas tecnologias afetam a maneira como interagimos com os outros e com o trabalho ficou conhecido como Transformação Digital (DGCONNECT, 2019).

Espera-se, de acordo com o relatório final da Direção-Geral das Redes de Comunicação, Conteúdos e Tecnologias, que num futuro próximo, cerca de 90% dos empregos na Europa exijam algum tipo de competência digital (DGCONNECT, 2019).

De acordo com estimativas da OECD (2018),

“cerca de 14% dos trabalhadores correm um risco elevado de ter a maioria das suas tarefas automatizadas nos próximos 15 anos e outros 30% vão enfrentar grandes mudanças nas tarefas necessárias ao seu trabalho e, conseqüentemente, às qualificações necessárias. Cerca de metade de todos os trabalhadores vão enfrentar, ainda, a necessidade de se adaptar significativamente ao novo ambiente de trabalho”.

Neste sentido, deve ser desenvolvida uma nova estratégia no que diz respeito ao investimento na qualificação dos indivíduos. As pessoas, especialmente os jovens, precisam de se preparar para os empregos do futuro, sendo formados com a combinação ideal de qualidades necessárias para trabalhar com sucesso em ambientes de trabalho que se encontram em constante evolução tecnológica (OECD,2018)

O desenvolvimento das qualificações, não se resume apenas às escolas, mas envolve cada vez mais a aprendizagem ao longo da vida, que pretende incentivar os beneficiários a frequentar os programas de formação.

1.7 Questões de Investigação

Perante a revisão da bibliografia efetuada, foram levantadas as seguintes perguntas de investigação:

Tabela 5- Questões de Investigação.

Questões de Investigação	Autores
Q1. A auditoria interna emite propostas de melhoria do funcionamento processual para a salvaguarda da organização?	Instituto Português de Apoio ao desenvolvimento (IPAD,2009)
Q2. O papel/postura do auditor interno intervém na eficiência e eficácia das decisões tomadas?	Marques (1997, p.85)
Q3. Os princípios gerais do controlo interno conduzem à segurança da informação obtida no trabalho de auditoria?	Marçal e Marques (2011)
Q4. Os trabalhos de auditoria interna influenciam a execução dos trabalhos numa organização?	Martins e Morais (2013)
Q5. Uma comissão de auditoria interna contribui para um melhoramento ao nível de ética e conduta do trabalhador?	Moeller (2009)
Q6. A perceção de um correto entendimento em relação ao ambiente de controlo é um aspeto fundamental no planeamento de uma auditoria?	Pedro Duarte (p. 4-5)
Q7. A auditoria interna promove a transparência na prestação de informação de uma organização?	Joaquim Alves (Economia & Empresas 2013, p.81)
Q8. A utilização de sistemas de informação na execução de uma auditoria possibilita a existência de informação contínua?	(ISACA, 2014)
Q9. A utilização de ERP's facilita os métodos de trabalho do auditor?	(Costa, 2010)
Q10. A introdução das CAAT's promove o follow up contínuo, por parte do auditor, nas diversas organizações?	(Warren e Smith, 2006)

Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

2 Enquadramento Teórico

O conceito de metodologia pode ser visto como uma explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de todos os factos ocorridos durante o método de pesquisa.

A escolha da metodologia a utilizar tem uma elevada importância, pois segundo Fortin (1999, p.102) esta “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação.”

A metodologia tem como objetivo analisar as particularidades dos vários métodos existentes, pois é através desta que é possível estudar, descrever e explicar os métodos a aplicar ao longo da investigação, de forma a garantir a exatidão e legitimidade dos resultados (Teixeira 2006, p.72).

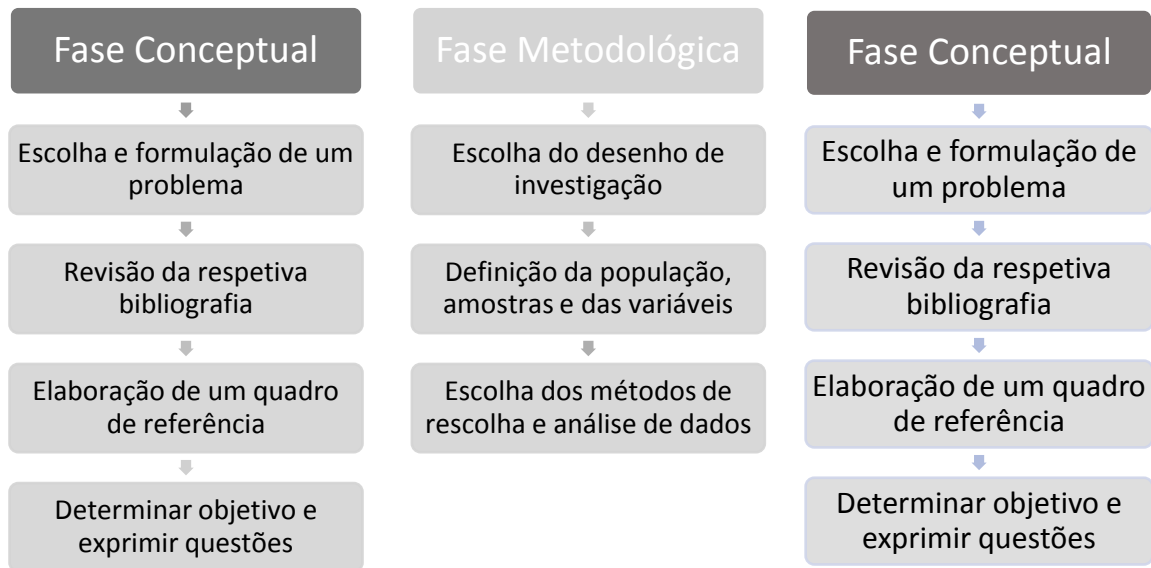
De acordo com Polit & Hungler (1995, p.367): “a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimento e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”.

Segundo Pardal & Correia (1995), a metodologia é o corpo orientador de uma pesquisa, que torna possível a seleção e articulação de técnicas, cumprindo um conjunto de normas, com o intuito de poder desenvolver o processo de verificação empírica.

No entanto para Kaplan (1969) a metodologia é, ainda, o estudo de métodos que incluem procedimentos como os da formação de conceitos e hipóteses, observação, realização de experiências, construção de teorias, modelos e da elaboração de explicações.

Segundo Fortin (1999) o processo de investigação abrange três fases principais – fase conceptual, fase metodológica e fase empírica. Na figura que se segue é apresentada de forma sintética o objetivo de cada uma.

Figura 4 - Objetivos das três fases principais do processo de investigação



Fonte: Fortin (1999).

De forma a que possam ser realizadas pesquisas de investigação podem ser utilizados dois métodos: o método qualitativo e quantitativo.

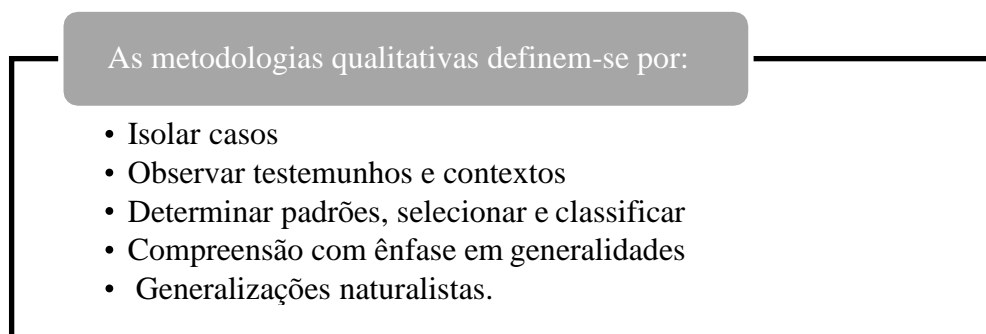
Por método quantitativo, de acordo com Fortin (1999), entende-se que assenta sob um processo de recolha de dados notáveis e quantificáveis. Baseia-se em factos ou opiniões, através da recolha de informação e utilização de técnicas estatísticas, como a média ou percentagem.

Apesar de ser considerado um facto negativo, este método é utilizado maioritariamente em amostras, uma vez que estas possibilitam a generalização das conclusões obtidas de uma determinada população. No entanto, o fato de se trabalhar com amostras permite que o tempo despendido seja menor, o que torna este método útil, quando a população em estudo é elevada (Oliveira, 1992).

O método qualitativo, é referido por Fortin (2003,p.22) como sendo o método no qual o investigador “observa, descreve, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresentam, sem procurar controlá-los”.

A Figura seguinte resume em que definições se assenta o método qualitativo, segundo Yin (2009).

Figura 5 - Definição de metodologias qualitativas.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Este método tem como objetivo o desenvolvimento de conceitos e ideias a partir de dados encontrados, contrariamente ao método quantitativo - recolhe dados para evidenciar teorias e confirmar questões. Para tal, o método qualitativo classifica-se pela análise de perceções, opiniões e representações (Minayo,2010).

Em suma, é essencial utilizar uma determinada metodologia na investigação que se aplique ao objeto de estudo e à abordagem aplicada (Gil, 1999).

2.1 Procedimentos Adotados

Entre os métodos mais frequentes associados à investigação qualitativa, encontram-se em destaque as entrevistas, a recolha de documentos e os inquéritos por questionário (Quivy e Campenhoudt, 1998).

Para proceder à recolha dos dados e, por conseguinte, caracterizar a amostra, assim como para ficarmos a saber se a evolução tecnológica teve um impacto positivo na ótica da auditoria, optou-se pelo uso de uma entrevista para recolha das informações.

A entrevista surge, no âmbito desta dissertação, como um instrumento de investigação privilegiado, sendo compreendida como “um encontro interpessoal que se desenrola

num contexto e numa situação social determinada, implicando a presença de um profissional e de um leigo” (Ghiglione e Matalon, 1997, p. 64).

Para um investigador, existe um conjunto de técnicas de recolha de dados, com grande flexibilidade de utilização. Por norma, a escolha depende da questão levantada e do contexto de estudo, não sendo, por isso, realizada previamente. Entre essas técnicas, que podem ser de natureza interativa (observação, entrevista etnográfica) ou não interativa (consulta de documentos), estão as entrevistas.

Segundo, Bogdan e Biklen (1994) as entrevistas qualitativas variam quanto ao grau de estruturação. A escolha entre uma entrevista onde se verifica um grau maior de frontalidade e uma entrevista onde o grau de frontalidade é mais reduzido, depende não só dos objetivos definidos, como também da profundidade do assunto e do tempo que se pretende despende com a tarefa. Estão referenciadas três grandes tipologias de entrevistas, com as mais diversas designações: entrevista dirigida, semi-dirigida e não dirigida.

De acordo com os mesmos autores, a entrevista dirigida (também designada diretiva, fechada, padronizada ou estruturada) “inclui um guião prévio, com um conjunto de questões predefinidas, de resposta curta e objetiva, assemelhando-se a um inquérito por questionário”. Desta forma é possível o tratamento quantitativo dos dados uma vez que este tipo de entrevista permite estudar as diferenças entre as respostas dos entrevistados (Ghiglione e Matalon, 1993).

Uma vantagem evidente desta técnica é a de tornar mais objetivas as conclusões do estudo, apesar de não permitir uma análise qualitativa dos factos e opiniões em profundidade (Sousa, 2005). Ainda assim, não existe praticamente ambiguidade, devendo o entrevistado situar-se relativamente ao quadro de referência do entrevistador (Ghiglione e Matalon, 1993).

As entrevistas semi-dirigidas, devido à sua própria natureza, permitem obter dados equiparáveis entre os vários sujeitos, embora nem sempre contribuam para a compreensão aprofundada da forma como os sujeitos estruturam o tópico/tema em causa (Bogdan e Biklen, 1994).

Ao contrário do que se verifica na tipologia de entrevista abordada anteriormente, o entrevistado é induzido a seguir a sua própria linha de raciocínio por via de alguma

orientação no início da entrevista através de um esquema de entrevista (Ghiglione e Matalon, 1993).

Assim, o entrevistador prepara previamente as questões a serem colocadas indiretamente ao entrevistado, e anota o que este vai dizendo no decorrer da entrevista (Sousa, 2005).

Este tipo de entrevista, é por isso, utilizado quando o objetivo é “explorar um determinado fenómeno ou situação, ainda que o investigador possua já informação bibliográfica de base sobre a problemática em estudo e pistas claras de investigação” (Afonso, 2005).

No que diz respeito às entrevistas não estruturadas, existem sempre tópicos determinados ou questões gerais que orientam o investigador. Este último introduz o tema da entrevista (que assume normalmente uma natureza alargada e ambígua) incentivando o entrevistado a falar sobre uma área de interesse de forma aprofundada (Ghiglione e Matalon, 1993). De acordo com Bogdan e Biklen, 1994, o sujeito representa “um papel fundamental na definição do conteúdo da entrevista e na condução do próprio estudo”.

Neste tipo de entrevista o entrevistado expressa livremente as suas opiniões, não existindo qualquer limite em termos de raciocínio, argumentos ou justificações (Ghiglione e Matalon 1993). Isto permite ao investigador a obtenção de uma primeira visão geral do problema e do contexto, sendo por isso muito utilizadas em momentos exploratórios do estudo (Sousa, 2005).

Neste contexto a noção de ambiguidade assume especial importância, uma vez que é o entrevistado desenvolver o seu próprio raciocínio sobre um tema por norma muito geral, sem qualquer quadro de referência associado e facultado pelo entrevistador (Sousa, 2005).

No presente estudo será utilizada a técnica de entrevista dirigida, uma vez que pretendemos avaliar as diferenças entre as respostas dos elementos da amostra em estudo para posterior tratamento quantitativo, tornando objetivas as conclusões do estudo. Para isso, como tal referido anteriormente, será elaborado um guião, composto por um conjunto de perguntas estratégicas a ser facultado a cada um dos intervenientes.

2.2 Problema em estudo e Formulação de Hipótese

O trabalho de pesquisa deve ter uma base metodológica científica que permita a organização crítica das práticas de investigação, no entanto, esta não deve ser reduzida aos seus métodos e técnicas. A investigação consiste em alargar o campo dos conhecimentos, na disciplina a que diz respeito e facilitar o desenvolvimento desta ciência.

No presente trabalho o problema em estudo é a compreensão da forma como é equacionada uma auditoria numa era onde as tecnologias assumem um papel preponderante, podendo analisar a relação entre departamentos com áreas relacionadas e também a racionalidade dos profissionais desta área para com as evoluções tecnológicas e o seu impacto na auditoria. Temos, por isso, como objetivo geral, demonstrar se a integração do uso de tecnologias de informação são uma mais valia na área de auditoria. Deste último, surgem os objetivos específicos de compreender as estratégias que as tecnologias possam alterar para atingir objetivos; analisar aspetos da auditoria e do sistema de controlo interno; vantagens e riscos das tecnologias no contexto da auditoria.

Neste sentido, foi elaborada uma entrevista, por forma a formular hipóteses de correlação e investigar os aspetos que influenciam o processo tecnológico, bem como o que pode contribuir para a sua melhoria, em termos de eficiência e eficácia.

As hipóteses de estudo têm como objetivo principal, assumir respostas plausíveis para o problema em causa e ainda orientar a investigação. Segundo Gil (1999, p.35) uma hipótese é “uma proposição testável que pode vir a ser solução de um problema”.

O autor, Tuckman (2002, p.99) afirma que uma hipótese de estudo pode partir de qualquer problema formulado sendo possível usualmente derivar mais que uma hipótese.

Já para Lakatos e Marconi (1999) as hipóteses são respostas provisórias, possíveis e instrumentos importantes como guias de investigação, relacionadas com as questões de pesquisa.

No seguimento do contexto anterior, é importante saber quais as hipóteses que servirão de guia para a investigação do tema abordado, e que de acordo com Fortin (1999) essas

hipóteses são uma relação prevista entre duas ou mais variáveis, relacionando se entre si através de uma variável dependente com uma independente.

Polit e Hungler (1995) definem uma variável dependente como aquela que tem interesse compreender, explicar ou prever.

Contrariamente, uma variável independente não depende dos procedimentos de investigação e que por sua vez produzirá efeitos nas variáveis dependentes. (Sousa, 2005). Posto isto, serão formuladas hipóteses de investigação que foram definidas através de questões de investigação, questões essas que foram elaboradas tendo por base a Revisão bibliográfica realizada.

Tabela 6. Relação das Questões de Investigação com as hipóteses formuladas

	Questões de Investigação	Hipóteses de Investigação
Q1.	A auditoria interna emite propostas de melhoria do funcionamento processual para a salvaguarda da organização?	H1 – A auditoria interna promove o desenvolvimento/crescimento de uma organização.
Q2.	O papel/postura do auditor interno intervém na eficiência e eficácia das decisões tomadas?	
Q3.	Os princípios gerais do controlo interno conduzem à segurança da informação obtida no trabalho de auditoria?	
Q4.	Os trabalhos de auditoria interna influenciam a execução dos trabalhos numa organização?	
Q5.	Uma comissão de auditoria interna contribui para uma melhoria ao nível de ética e conduta do trabalhador?	
Q6.	A perceção de um correto entendimento em relação ao ambiente de controlo é um aspeto fundamental no planeamento de uma auditoria?	
Q7.	A auditoria interna promove a transparência na prestação de informação na organização?	

Q8.	A utilização de sistemas de informação na execução de uma auditoria possibilita a existência de informação contínua?	H2 - A evolução tecnológica influencia significativamente a forma como os processos são implementados e executados na auditoria.
Q9.	A utilização de ERP's facilita os métodos de trabalho do auditor?	
Q10.	A introdução das CAAT's promove o <i>follow-up</i> contínuo, por parte do auditor, nas diversas organizações?	

Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019

Segundo, o Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD) a auditoria interna emite propostas de melhoria do desenvolvimento, conseguindo manter o dinamismo e o crescimento da organização. Neste contexto, Marques (1997), afirma que as capacidades técnicas dos intervenientes, auditores internos, são essenciais para um bom nível de desempenho tendo como objetivo final acrescentar valor a organização. O mesmo autor refere que o papel e postura do auditor interno são a fonte para um bom desenvolvimento da organização. Moeller (2009) afirma que uma comissão de auditoria consiste num diretório, independente da administração, composto por pessoas externas qualificadas que pretendem acompanhar e coordenar o controlo interno e as atividades da organização, sendo que como consequência destas ações contribuem para a alteração ou manutenção da ética dos trabalhadores.

Surge assim, desta Revisão bibliográfica, a hipótese 1:

H1 – A auditoria interna promove o desenvolvimento/crescimento de uma organização.

De acordo com ISACA (2014), as tecnologias de informação dizem respeito ao conjunto de infraestruturas utilizadas para processar e fornecer dados em vários formatos, estando atualmente cada vez mais presente no seio organizacional. Por conseguinte, Warren e Smith (2006) entendem que a adoção de sistemas tecnológicos mais sofisticados permite às organizações posicionarem-se no sentido de liderarem o desenvolvimento de uma realidade onde a auditoria, fruto da disponibilização imediata de dados, é constante no tempo.

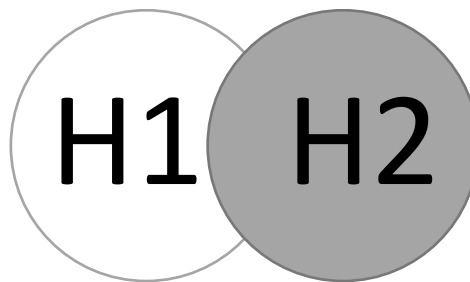
Fruto da revisão literária foi definida a segunda hipótese:

H2 - A evolução tecnológica influencia significativamente a forma como os processos são implementados e executados na auditoria.

2.3 Modelo de Análise

O modelo de análise consiste num sistema de hipóteses articuladas logicamente entre si, que estabelecem a precisão da relação entre dois conceitos. Esta situação não é muito comum, tendo o modelo várias hipóteses que se articulam entre si. Uma hipótese pode ser testada quando existe uma possibilidade de decidir, tendo como base a análise de dados, se a hipótese é verdadeira ou não (Quivy e Campenhoudt, 2005).

Figura 6 - Relação entre as Hipóteses de Investigação.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Tal como representado na figura acima, o modelo apresentado constitui 2 hipóteses que se interligam logicamente. A Hipótese 1 (A auditoria interna promove o desenvolvimento/crescimento de uma organização) remete para a parte inicial desta investigação, onde são apresentados conceitos sobre auditoria bem como a sua importância na otimização dos processos de uma organização. De uma forma geral, a auditoria, apoia a organização na persecução dos seus objetivos, avalia e procura aumentar a eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de gestão.

Com a evolução tecnológica, os procedimentos tradicionalmente adotados pelos auditores foram sofrendo alterações, transitando de uma série de processos manuais para processos informatizados e automatizados. Esta evolução processual, permitiu às entidades aumentar a eficiência operacional, motivada pela maior rapidez na execução

das tarefas, podendo resultar na possibilidade de uma constante redefinição da sua estratégia e um aumento da eficácia e da eficiência dos procedimentos. Desta forma, surge a hipótese H2, que atesta se a evolução tecnológica influencia significativamente a forma como os processos são implementados na auditoria.

As duas hipóteses relacionam-se, uma vez que, se a auditoria interna promove o desenvolvimento de uma organização e se a evolução tecnológica aumenta a eficiência dos procedimentos de auditoria, então a evolução tecnológica parece estar relacionada com a otimização do processo de desenvolvimento organizacional.

2.4 Instrumento de Recolha de dados

Segundo os autores, Quivy e Campenhought (1992) um “inquérito é uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível, de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação”.

Os instrumentos de recolha de dados fornecidos neste estudo concentram-se em inquéritos por entrevistas. Esta fase do trabalho de observação consiste na construção do instrumento capaz de recolher ou de produzir a informação prescrita pelos indicadores. Esta operação apresenta-se de diferentes maneiras consoante o tipo de observação - direta ou indireta.

A observação direta consiste na recolha de informações pelo próprio investigador sem dirigir-se aos sujeitos interessados, apelando diretamente ao seu sentido de observação.

Na observação indireta o investigador é um guião de entrevista em que tem como função registar ou produzir informações solicitadas pelas hipóteses e estabelecidas pelos indicadores (Quivy e Campenhought 2005).

Este estudo tem por base um método de recolha de dados contínuo ao qual compete selecionar técnicas de recolha e tratamento da informação adequadas, tendo como amostra elementos de várias equipas de auditoria pertencentes a diferentes entidades de revisores oficiais de contas, com a finalidade de perceber como é equacionada uma auditoria numa era em que as tecnologias evoluem para o digital.

2.5 Elaboração da entrevista

Na elaboração de uma entrevista é essencial saber com exatidão o objetivo pretendido com a execução da mesma, garantindo que todos os inquiridos tenham a mesma interpretação na totalidade das questões colocadas. Neste sentido, a construção da entrevista e a formulação de questões constituem uma fase fundamental do desenvolvimento de um inquérito (Ghiglione e Matalon, 1992).

O aspeto inicial que se deve ter em consideração na construção da entrevista é o tipo de informação a recolher no sentido de construir um instrumento de medida que permita a confirmação ou informação das hipóteses de investigação (Freixo, 2011).

Sobre este tipo de técnica de recolha de dados podemos afirmar que permitem a possibilidade de atingir um elevado número de pessoas garantindo o anonimato das respostas dadas (Almeida e Pinto, 1995).

Em suma, Afonso (2005 p.101), refere que a aplicação de um inquérito por entrevista possibilita “converter a informação obtida dos inquiridos em dados pré-formatados, facilitando o acesso a um número elevado de sujeitos e a contextos diferenciados”.

Após a realização da fase concetual e metodológica deste estudo, procedeu-se à elaboração de inquéritos por entrevista, reunindo um conjunto de questões fechadas, simples e múltiplas. Estes encontram-se divididos em 3 partes: uma para possibilitar o conhecimento de quem é sujeito à entrevista, posicionamento e dimensão na empresa; outra para avaliar a auditoria interna (AI) na organização; e outra para relacionar a AI com a tecnologia, a influência das tecnologias na tomada de decisão em relação a procedimentos de auditoria interna e ainda de que forma a evolução tecnológica pode acrescentar valor à organização.

Na realização do inquérito por entrevista foram elaboradas 29 questões, com base nas hipóteses formuladas, apresentando-se a entrevista em anexo ao presente documento (anexo I).

2.6 População e amostra

A população deste estudo diz respeito a duas equipas de auditoria de empresas distintas, cujo total ascende a 60 elementos. A escolha destas empresas assenta no facto das mesmas serem uma boa referência de empresas portuguesas do mercado de auditoria, sinónimo de um bom nível de maturidade e desenvolvimento. Partimos por isso do pressuposto de que estas apresentam e respeitam as boas práticas de auditoria e controlo interno, o que é um indicador para a provável existência de uma conduta correta. Ambas as empresas apresentam uma carteira de clientes transversal, sendo uma das razões da sua inclusão neste estudo de investigação. Acresce ainda o facto de os auditores que exercem atividade nas duas empresas deterem elevado julgamento profissional, tornando desta forma, a escolha mais assertiva na busca das respostas às hipóteses formuladas.

Foram efetuados pedidos formais à direção de ambas as empresas, de forma presencial, tendo sido explicado o escopo deste estudo de investigação e da necessidade de perceber a opinião dos profissionais desta área. Nesta mesma reunião, foi ainda solicitado o acesso aos seus profissionais, no sentido, de disponibilização dos dados de contacto para marcação de entrevista com os mesmos. Os 60 profissionais das empresas foram abordados, via e-mail, no sentido de participarem neste estudo, no entanto, apenas 31 se disponibilizaram para participar.

A amostra em estudo é um conjunto de profissionais de várias equipas de auditoria pertencentes a diferentes sociedades de revisores oficiais de contas que responderam às entrevistas e que assim se constituíram objeto de estudo.

As entrevistas foram realizadas durante um período de 15 dias, presencialmente ou via web pelo recurso ao *software* Skype, tendo sido gravadas e posteriormente transcritas para reduzir o tempo de entrevista, não criando assim entropia no decorrer dos trabalhos da entidade.

Para o presente estudo não foi solicitado parecer da comissão de ética do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), uma vez que, foram garantidas todas as condições de anonimato das amostras em estudo não levantando assim problemas nem questões éticas. Por este motivo, não foi solicitada a identificação pessoal do inquirido. No entanto, foi solicitada autorização à empresa

para que os seus funcionários fossem submetidos ao inquérito por entrevista apresentado.

A todos indivíduos que faziam parte da amostra em estudo foi ainda entregue um documento relativo ao RGPD – Regulamento geral de proteção de dados, no qual os indivíduos tomavam conhecimento de que os seus dados iriam ser apenas utilizados para efeito estatístico do presente estudo, sendo posteriormente destruídos.

CAPÍTULO III – TRATAMIENTO DE RESULTADOS

3 Resultados

3.1 Apresentação dos Resultados

Neste capítulo serão apresentados os resultados obtidos através da análise das 20 entrevistas realizadas, no formato explanado no ponto anterior deste estudo de investigação, a profissionais da auditoria. A análise do teor das entrevistas foi efetuada segundo a metodologia a seguir descrita.

1. Análise do perfil dos entrevistados

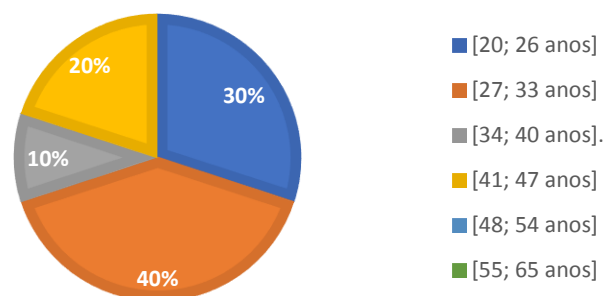
Numa primeira fase e no que diz respeito às questões efetuadas com o propósito de conhecer o perfil dos entrevistados, tais como, idade, sexo, habilitações, área em que trabalhou e trabalha, entre outras, foram criados parâmetros para permitir a sua análise e posterior comparação.

Verificamos que do total de entrevistados (n=20), 70% são do sexo masculino e 30% do sexo feminino.

Para o fator “idade” foram criados os seguintes intervalos: [20; 26 anos], [27; 33 anos], [34; 40 anos], [41; 47 anos], [48; 53 anos], [54; 65 anos].

Dos 20 entrevistados verifica-se que 30% se encontram no intervalo [20;26 anos], 40% no intervalo [27; 33 anos], 10% no intervalo [34; 40 anos], 20% no intervalo [41;47], conforme o gráfico que se segue.

Gráfico 1. Resultados obtidos para o fator "idade"



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Dos entrevistados, mais de metade (60%) têm o grau de habilitação de mestre em auditoria, enquanto os restantes são detentores de pós-graduação ou licenciatura.

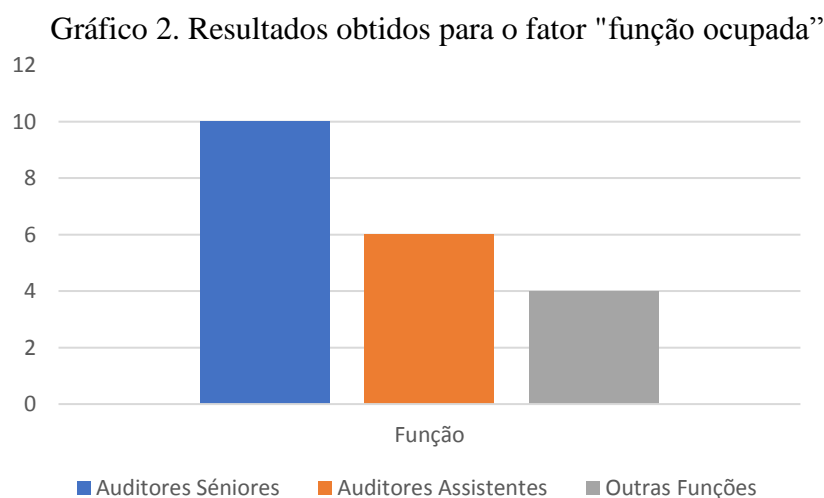
No que diz respeito ao fator “Sempre trabalhou nesta área?” e “Se sim, há quanto tempo trabalha?” considerou-se pela sua conjugação, tendo-se registado uma percentagem de 60% dos entrevistados a afirmarem que “sempre trabalharam” na área da auditoria e desses, 66,67% referem que trabalham na área há mais de 6 anos.

A questão 6 lançada neste primeiro conjunto sobre “as restantes áreas” em que os entrevistados trabalharam que não a auditoria, permitiu identificar a área da Contabilidade como sendo a área onde todos já trabalharam, com 100% das respostas concordantes neste sentido.

Quanto ao fator organização da empresa onde os entrevistados trabalham, a maioria respondeu que está organizada por departamentos, sendo eles auditoria, consultoria e fiscalidade, e hierarquicamente: Sócio, Sênior Manager, Supervisor, Sênior, Auditor e Assistente de Auditoria.

De certa forma relacionado com o fator anterior, o número de auditores que compõe a equipa auditora, situou-se no intervalo entre os 3 e os 25 para a maioria dos entrevistados.

Relativamente à função que cada entrevistado ocupa na organização cerca de 50% são auditores séniores, outros 30% são assistentes de auditoria, e os restantes ocupam as funções de gestores de projeto, auditoria supervisor e responsáveis de auditoria interna.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019

Para finalizar a análise a este conjunto de questões foram questionados quanto à disponibilidade e usabilidade dos recursos existentes para o cabal desempenho das suas funções. Apenas um entrevistado referiu que esses recursos não eram adequados na sua totalidade, sendo que os restantes referem que esses recursos são adequados visto que têm ao seu dispor um software para a realização dos trabalhos de auditoria, bem como um computador pessoal que lhes permite aceder à informação em qualquer local. Todos os colaboradores têm também a formação necessária para o desenvolvimento da sua atividade.

2. Análise da Auditoria interna na organização (Hipótese H1)

O estudo da hipótese H1 inicia-se pela análise ao conjunto de questões, presentes na segunda parte da entrevista. Este estudo inicia, questionando os entrevistados sobre se a auditoria interna atua em todas as áreas da organização, à qual 20% responderam que não, e 80% consideram que sim, visto que o objetivo desta é a criação de valor, e para que tal aconteça tem de estar presente em todas as áreas da empresa. Além disso, é também opinião dos entrevistados que a auditoria interna visa assegurar que a organização respeita as políticas, diretrizes e procedimentos definidos pela direção, detetando assim as áreas organizacionais onde se produzem, ou podem vir a produzir, distorções.

Relativamente à dependência hierárquica da auditoria interna, a maioria dos entrevistados considera que depende apenas da administração e dos acionistas, no entanto, alguns consideram que a organização tem de ser dependente de todas as outras áreas para que possa realizar uma melhor avaliação de todos os riscos envolventes da organização.

Quanto ao facto de a atividade de AI possuir um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos, todos os entrevistados responderam afirmativamente, tendo toda a equipa acesso a um manual disponibilizado anualmente pela administração, na plataforma da empresa, e para além desse manual, guiam-se também pelas ISA's aplicáveis. Alguns entrevistados consideram ainda que podem existir alguns procedimentos que não estejam formalmente transpostos no manual

A totalidade dos entrevistados considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores, visto que “o processo de tomada de qualquer decisão é baseado no *feedback* dado pela atividade do departamento de auditoria e através da emissão de relatórios e memorandos de auditoria que permitam aos gestores tomar decisões”.

Segundo a opinião da maior parte dos entrevistados, a auditoria interna tem um papel significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a organização funciona, visto que para todas as áreas estão identificados e avaliados os riscos relevantes, bem como as respostas para reduzir esses riscos a um nível aceitável.

No que diz respeito à oportunidade de criação de valor na AI, de acordo com a resposta a esta questão por parte do entrevistado nº7, “esta oportunidade existe ao ser implementada uma abordagem baseada no risco, pois os auditores internos estão mais disponíveis para rever as áreas da empresa, funções ou processos, que precisam realmente de AI. Estas oportunidades para auditar e criar valor existem, para além da dimensão da AI e dos seus recursos. A Auditoria externa, muitas vezes recorre às avaliações e identificações de riscos do AI para comparar os riscos que identificou”.

Para 100% dos entrevistados “a supervisão do risco é entendida por todos na empresa como fazendo parte da função de auditoria interna na criação de valor para a organização, visto que apenas dessa forma é possível alcançar os objetivos da AI” (criação de valor). Apesar de existirem departamentos distintos, os entrevistados reconhecem a função crucial do departamento de auditoria na supervisão do risco. 2

Questionados sobre se os riscos são alinhados com a estratégia da organização, a totalidade dos entrevistados consideram que “os riscos são consequência da estratégia delineada e do normal funcionamento da empresa em virtude da sua presença do mercado e da sua interação com os vários agentes económicos”. Apenas com a definição dos riscos associados a cada área e o seu alinhamento com a estratégia da organização permitem que a AI alcance os seus objetivos.

Mais uma vez existiu consenso na questão “A auditoria interna consegue efetuar uma verificação independente do controlo das atividades e do compliance?”, sendo que os entrevistados consideram que “as empresas estão cada vez mais obrigadas a cumprir

os requisitos impostos pelos reguladores, e, portanto, se a AI for independente dos restantes departamentos conseguirá efetuar de forma independente, no entanto, uma auditoria externa garante mais fiabilidade nas informações prestadas”.

Os entrevistados consideram que a identificação, avaliação e definição de respostas aos principais riscos a que a organização está exposta, auxiliam a tomada de decisões no sentido de tornar a empresa mais económica, eficaz e eficiente. Se a auditoria interna realizar um bom trabalho é possível criar o devido valor à sua organização.

Quando questionados sobre “de que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização”, as respostas indicam que este valor “é criado pela identificação, avaliação e definição de respostas para os principais riscos a que a empresa pode estar sujeita”. Deste modo, ainda de acordo com os entrevistados, “é possível reduzir ou até mesmo eliminar antecipadamente diversos problemas, ao validar que o sistema de controlo interno opera de forma eficaz criando valor, como por exemplo, pela deteção de alguma falha no SCI”. A auditoria interna pode assim gerar confiança e rigor dos vários agentes económicos sobre as contas da empresa e sobre a sua situação financeira.

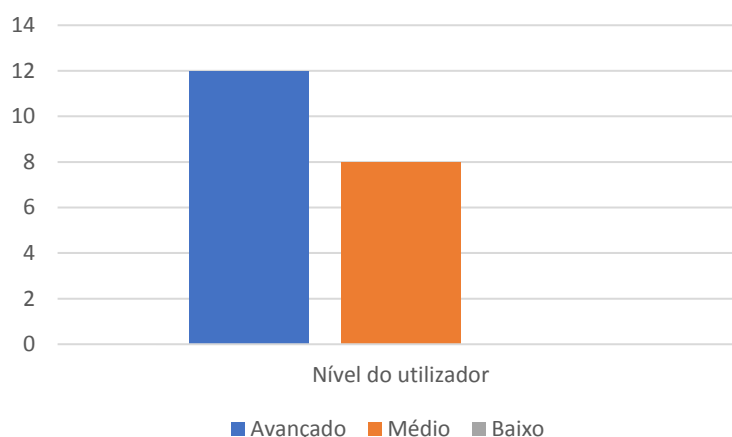
Todos os entrevistados consideram que a atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação, tendo em conta que existem entidades reguladoras responsáveis pela correta aplicação de todos os procedimentos, como por exemplo a CMVM, e também mediante a emissão de memorandos e relatórios.

3. Análise da influência da evolução tecnológica nos procedimentos de Auditoria (Hipótese H2)

De forma a aferir pela validade ou não, desta hipótese H2 é apresentada a seguir a análise efetuada ao terceiro conjunto de questões presentes na entrevista.

No que diz respeito ao “nível de utilizador ao nível das tecnologias” aferimos que, apesar de a totalidade dos entrevistados, serem utilizadores das tecnologias, cerca de 60% dos entrevistados consideram que pertencem ao nível avançado e 40% ao nível médio. Nesta questão é também possível verificar o nível de dependência dos utilizadores nas tecnologias na atualidade.

Gráfico 3. Resultados obtidos para o fator "nível do utilizador" relativamente às tecnologias.



Fonte: Elaborado pelo mestrando, 2019.

Para 100% dos entrevistados a evolução tecnológica é considerada como positiva, sendo que alguns ainda justificam a sua resposta indicando que “as vantagens que a evolução tecnológica originou, da qual é exemplo, as análises ao Sistema de controlo interno que antigamente não eram possíveis de efetuar, vieram acrescentar valor às organizações”. Os entrevistados consideram ainda que a evolução tecnológica tem que estar intrínseca à prática de auditoria.

A questão seguinte, representa a forma como os entrevistados encaram a atualidade sem a tecnologia. Dos 20 entrevistados, 90% responderam que “não” se imaginam sem tecnologias e apenas 1 dos entrevistados considera a tecnologia um bem valioso e imprescindível.

Quanto ao fator relacionado com a adequação entre os recursos disponíveis nas ferramentas de trabalho e o avanço da tecnologia, cerca de 100% das respostas foram afirmativas, sendo que 85% dos entrevistados acrescentaram mais conteúdo á sua resposta, referindo que "veio facilitar porque, quase tudo era feito em suporte de papel e agora é realizado em suporte informático; os processos são realizados de forma mais rápida, facilitando todos os processos de comunicação e follow-up do cliente e permitindo ter mais mecanismos de verificação de informação e de compilação e relação de dados que são fundamentais para o levantamento de informação e análise de risco”.

Relativamente às questões nº5 e 6 da 3ª parte da entrevista, 80% dos entrevistados responde afirmativamente à questão nº5, existindo divergências na resposta à pergunta nº6 pois 30% entrevistados referem que o foco da análise não está nos dados, mas sim nos processos. “A análise de dados é essencial” é um entendimento que emergiu frente ao crescimento dos dados massificados, onde noções tradicionais sobre teses não são suficientes para garantir a segurança. Com novos riscos e oportunidades de todos os tipos, tomar a decisão certa no tempo certo nunca foi tão importante. Por meio de uma análise sistemática de todas as fases do processo, a auditoria interna pode auxiliar na condução dos negócios num mundo que se tornou vasto, incerto e complexo.

Segundo, 80% dos entrevistados, as plataformas especializadas nestes serviços estão de acordo com as necessidades do utilizador, no entanto os restantes entrevistados afirmam que “não”, justificando esta resposta negativa com “falhas recorrentes de comunicação nas diversas plataformas, atrasando e dificultando a execução diária de algumas tarefas adjacentes ao trabalho de auditoria”.

A totalidade dos entrevistados, afirmam que a evolução tecnológica influencia positivamente a tomada de decisões. Para os entrevistados, com o avançar da tecnologia, “a probabilidade de análise é maior, sendo o erro associado mais baixo, permitindo assim a execução de tarefas com menor risco associado”. Referem também que tem uma grande influência no que toca à qualidade da tomada de decisão pois permite acesso à informação que suporta a tomada de decisão.

3.2 Interpretação dos Resultados

A análise dos dados tem como objetivo organizar e sistematizar os dados obtidos de forma a possibilitar respostas ao problema definido na investigação (Gil, 1999).

Depois de efetuar as entrevistas aos inquiridos selecionados, procedemos à interpretação das respostas com base na Revisão bibliográfica efetuada.

Relativamente ao primeiro conjunto de questões podemos constatar através da análise das respostas dos entrevistados que as equipas de auditoria são constituídas maioritariamente por indivíduos Mestres em Auditoria. Os indivíduos que não são detentores deste grau, tem formação em áreas diretamente relacionadas, como finanças e contabilidade.

No entanto, no segundo conjunto de questões, as respostas obtidas já são um importante alvo de estudo para a discussão e interpretação de resultados.

Analisando as questões Nº 5, 6, 7 e 10 do conjunto de questões em que se pretende aferir sobre a capacidade de promoção do desenvolvimento de uma organização por parte da auditoria interna, de acordo com os entrevistados, esta área tem, de facto, um papel muito importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a organização funciona, visto que para todas as áreas estão identificados e avaliados os riscos relevantes. As oportunidades de criação de valor na AI existem, por isso, pela implementação de uma abordagem baseada no risco, estando os auditores internos estão mais disponíveis para rever as áreas da empresa, funções ou processos, que precisam realmente de AI. Esta análise corrobora a descrição de auditoria interna de Sawyer, o pai da moderna auditoria interna, conforme apresentado na revisão bibliográfica (Sawyer 2003, p.10):

“uma avaliação sistemática e objetiva realizada por auditores internos das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se (1) a informação financeira e operacional é precisa e confiável; (2) os riscos da organização são identificados e posteriormente minimizados; (3) os regulamentos e as políticas internas e procedimentos são seguidos; (4) os critérios de funcionamento são seguidos; (5) os recursos são usados de forma eficiente e económica; e (6) os objetivos da organização são efetivamente alcançados”

E, ainda a descrição do IPAI (2009, p.6), que entende a auditoria interna como sendo:

“uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”

Esta última definição por parte do Instituto Português de Auditoria Interna permite ainda inferir sobre os resultados das questões nº1 e 4, pelo entendimento que o autor tem da auditoria como sendo importante no auxílio da melhoria da eficácia de todos os processos incluindo os de governação. A maioria dos inquiridos reconhecem que a auditoria interna é transversal e atua em todas as áreas da organização, considerando ainda que no que diz respeito ao processo de *Governance*, as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores.

Relativamente à questão n. °3, no que diz respeito à utilização de um manual com as normas e procedimentos para a execução do trabalho, os entrevistados referem efetivamente lhes é dado, por parte da administração, acesso a um manual que contém normas e procedimentos necessários à execução dos trabalhos de auditoria. Deste modo a auditoria segue sempre a mesma orientação, mitigando os riscos inerentes. Pela revisão bibliográfica efetuada, “com a aprovação, em 1978, dos *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* – normas orientadoras do exercício da profissão de auditoria interna” podemos verificar que também para Marques (1997, p.61) a existência de normas para a prática de auditoria, seja através de um manual interno ou através das ISA’s, é considerada como um “grande passo para a consolidação da auditoria interna a nível mundial”.

Assim, podemos verificar uma relação direta entre a revisão bibliográfica efetuada e a opinião dos inquiridos refletida nas entrevistas.

No que ao terceiro conjunto de questões diz respeito, as respostas obtidas são também passíveis de serem alvo de interpretação para discussão de resultados.

Perante a revisão bibliográfica efetuada, podemos verificar que de acordo com alguns autores, o investimento e uso das tecnologias de informação ou softwares de auditoria

é cada vez mais necessário. Os entrevistados, nas suas respostas às perguntas n.ºs 2 e 3 consideram que a evolução tecnológica tem um impacto positivo nas organizações e a maioria não se imagina, atualmente, num ambiente onde as tecnologias não estão presentes no dia a dia da organização. Também ISACA (2014), considera que “Atualmente, é quase impossível as empresas não recorrerem a meios informáticos para processar os seus dados”.

Nas respostas às questões n.ºs 4 e 6 os entrevistados consideram que tecnologia tem vindo a facilitar o trabalho de auditoria, devido à passagem do suporte de papel para suporte informático, tornando os processos mais rápidos, facilitando a comunicação, follow-up e compilação/relação de dados. Esta clara vantagem que a evolução tecnológica veio trazer à auditoria era já referido por Sayana 2003, quando defende que:

“os benefícios de usar software de auditoria estão no grande volume de dados que são processados numa fração de tempo muito menor, havendo maior controlo de transações desses dados e nas expectativas das garantias para a gestão da empresa.”

No que diz respeito à questão n.º 5, a maioria dos entrevistados considera que apesar de, no imediato, os recursos disponíveis serem suficientes, o avanço tecnológico é de tal forma rápido que as organizações têm de se manter constantemente atualizadas, o que pode ser um problema essencialmente a nível financeiro. Esta constante evolução exige não só a aquisição de novos *softwares* como também o investimento na formação técnica dos auditores para que possam estar aptos à sua correta utilização. A bibliografia encontrada, corrobora também esta opinião dos inquiridos, uma vez que de acordo com estimativas da OECD (2018),

“cerca de 14% dos trabalhadores correm um risco elevado de ter a maioria das suas tarefas automatizadas nos próximos 15 anos e outros 30% vão enfrentar grandes mudanças nas tarefas necessárias ao seu trabalho e, conseqüentemente, às qualificações necessárias. Cerca de metade de todos os trabalhadores vão enfrentar, ainda, a necessidade de se adaptar significativamente ao novo ambiente de trabalho”.

De seguida serão apresentadas as conclusões finais deste estudo com base nos resultados obtidos e na sua respetiva interpretação apresentadas no presente capítulo.

4 Conclusões

Neste último capítulo, é apresentada uma sistematização relacional entre a análise efetuada da revisão bibliográfica e a discussão dos resultados *versus* as hipóteses de investigação presentes neste estudo.

4.1 Principais Conclusões

Ao longo dos capítulos deste trabalho refere-se que as rápidas evoluções das novas tecnologias afetam as organizações levando a que as mesmas automatizem os seus sistemas de informação, influenciando os sistemas de auditoria. É referido também que a auditoria interna promove o desenvolvimento de uma organização, atuando em diversas áreas de modo a obter os resultados pretendidos.

O desenvolvimento tecnológico e a acumulação de conhecimentos em todas as áreas fazem com que as organizações e os indivíduos enfrentem novos desafios de gerar e gerir o conhecimento apoiando-se nas novas tecnologias. Os conceitos e as diferentes abordagens, que analisam as fontes de rentabilidade do negócio, também se complementam para ajudar a gestão em atribuir e desenvolver os recursos e suas capacidades para melhor se ajustarem às estratégias implementadas para alcançar os objetivos da empresa e gerar benefícios.

Na auditoria, as tecnologias de informação têm melhorado o nível de partilha de informação, sendo a gestão da informação mais perceptível para os auditores efetuarem todo o processo de auditoria. No entanto, apresentam as suas desvantagens, visto ser necessário ter especial atenção à privacidade da informação fornecida e trabalhada. Nas pequenas e médias empresas, o maior obstáculo continua a ser a insuficiência a nível financeiro.

Conclui-se que todas estas mudanças representam um impacto na auditoria, uma vez que as tecnologias alteram o modo como as demonstrações financeiras são preparadas, utilizadas e auditadas, conseguindo validar assim, a hipótese de investigação H2 - A Influência da evolução tecnológica nos procedimentos de Auditoria.

A auditoria interna assume um papel importante nas organizações, uma vez que estas se deparam com um controlo de risco associado à competitividade e à digitalização dos negócios. A AI pode criar e acrescentar valor à organização, uma vez que, é esta

que melhor conhece como os processos se efetuem, os riscos associados a cada área e a estratégia da empresa, por forma a obter os seus objetivos. Para além de expressar a sua opinião e recomendações, tem um contributo de valor para os acionistas, no sentido em que regula o bom funcionamento da organização, através da análise de risco e implementação de procedimentos para a sua mitigação.

A atividade de auditoria interna encontra-se em constante evolução no sentido de se adaptar às novas exigências do mercado, o desafio passa por deixar a antiga função de “fiscalizadora” para assumir uma nova função, proactiva, de avaliação objetiva e consultoria, auxiliando a organização a atingir os seus objetivos, melhorando a efetividade da gestão de riscos, do controlo interno e do processo de governação. A familiarização do auditor interno com os processos e o conhecimento do funcionamento interno da organização poderão proporcionar uma visão mais consciente e informada daquela que é permitida efetuar por parte do auditor externo. Conclui-se que a auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização e centrar as suas funções na identificação dos riscos inerentes às várias atividades da organização, permitindo assim à organização que os objetivos sejam alcançados de forma eficiente, permitindo desta forma validar a hipótese de investigação H1 - A auditoria interna promove o desenvolvimento/crescimento de uma organização.

4.2 Limitações ao estudo e perspectivas futuras

Uma das principais limitações deste estudo de investigação prende-se com o facto de não haver bibliografia disponível no que à implementação das tecnologias de informação na auditoria, diz respeito. Assim, e pelo facto de toda a informação encontrada em diferentes fontes bibliográficas se apresentar um pouco redundante e ainda não totalmente aplicada à prática como seria desejável, tornou-se difícil a recolha de informação.

Como estudos futuros e, no decante do presente estudo, considerando que a complexidade destas matérias, leva a várias opiniões e consensos e sendo áreas em constante evolução acarreta o facto de a investigação sobre esta, estar também em atualização constante. Uma vez que a auditoria recorre cada vez a automatismos disponíveis nos diversos softwares da área, toda a parte teórica deste estudo e as várias opiniões dos autores citados permitem constituir um trabalho de base para investigações ou trabalhos futuros mais pormenorizados. Como têm evoluído os programas informáticos para ajudar na auditoria de modo a satisfazer as necessidades do auditor e cliente? Como devem proceder as empresas que não tem condições de implementar tecnologias mais sofisticadas?

Para além do que foi referido anteriormente, seria importante para a investigação sobre o objeto deste estudo, efetuar este estudo nas *Big Four*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Afonso, N. (2005). *Investigação Naturalista em Educação: Guia prático e crítico*. Porto: Asa Editores.

Almeida, J. e Pinto, J. (1995). *A Investigação nas Ciências Sociais*. Lisboa: Ed. Presença.

Attie, W. (1986). *Auditoria interna*. São Paulo: Editora Atlas.

Brito, T.F. (2015). *Tecnologias de Informação de Suporte à Auditoria*. Dissertação de Mestrado. Universidade Autónoma de Lisboa.

Bogdan, R. C., Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação: Uma Introdução à teoria e aos métodos*. Coleção Ciências da Educação. Porto: Porto Editora

Caiado, A. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. (7ªEd.). Lisboa: Áreas Editora.

Carvalho, P. A. (2015). *A importância crescente da auditoria interna na monitorização de riscos nas empresas de transportes rodoviários de passageiros urbanos em Portugal continental*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Dissertação de Mestrado.

Castro, D. P. (2010). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. (3ª ed). São Paulo: Atlas.

Chan, D.Y., Vasarhelyi, M.A. (2011). *Inovation and practice of continuous auditing*. *International Journal od Accounting Information Systems*. 12(2), 152-160.

Coelho, R. (2010). *Ética, Independência e Controlo de Qualidade*. OROC. *Revisores & Auditores*. Nº50.

COSO (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.

Costa, C. B. (2000). *Auditoria financeira - Teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros

Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira - Teoria e prática*. (9.ª Ed.). Lisboa: Rei dos Livros

- Costa, C.B. (2014). Auditoria Financeira, Teoria e Prática. (10ªEd.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, R. F. s/d. Auditoria Continua – o Futuro da Auditoria no contexto dos Enterprise Resource Planning. Tese de Doutoramento em Contabilidade. Universidade de Aveiro.
- European Commission DG Communications networks, Content & Technology. (2019) Digital Skills: New Professions, New educational methods, New Jobs. Luxembourg: Publications Office of de European Union.
- Fortin, M. F. (1999). O processo de investigação: Da conceção à realização. Loures: Lusociência.
- Franco, H., Marra, E. (2005). Auditoria Contábil. (4ª ed). São Paulo: Atlas.
- Freixo, M. J. (2011). Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas. (3ª ed.) Lisboa: Instituto Piaget
- Ghiglione, R., Matalon, B. (1993). O inquérito: teoria e prática. Oeiras: Celta Editora
- Gil, A. C. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social (5ª Ed.). São Paulo: Atlas
- IIA. (2004). A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA's board of directors. The Institute of Internal Auditors.
- INTOSAI. Guia para as normas de controlo interno do setor público. GOV 9100.
- IPAI. (2009). Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria interna. Instituto Português de Auditoria Interna.
- ISACA. (2014). Information systems audit and control association.
- Kaplan, A. (1969). A conduta na pesquisa - metodologia para as ciências do comportamento. São Paulo: USP.
- Kuhn, J.R, Sutton, S.G. (2010) Continuous auditing in ERP System Enviroments: the current state and future directions. Journal of Information Systems. 24(1), 91-112.
- Lakatos, E. M., Marconi, M. A. (1999). Técnicas de pesquisa (4ª Ed.). São Paulo: Atlas

- Lima, M., Souza, Z. (2013) Tecnologia da Informação ao alcance da Auditoria. Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ. (6º Vol.)
- Lima, P. N. (2014). O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Dissertação de Mestrado.
- Marques, M. (1997). Auditoria e gestão. (1ªEd.). Lisboa: Editorial Presença.
- Marques, M. C., Almeida, J. J. (2004). Intensificar o Papel da Auditoria no Sector Público: Uma Oportunidade para Reforço da Eficiência nas Organizações. Fisco n.º 111/112.
- Marçal, N., Marques, F. L. (2011). Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. (1ª Ed.). Lisboa: Edições Silabo.
- Martins, I., Morais, G. (2013) Auditoria interna – Função e processo. (4.ª ed). Lisboa: Áreas Editora.
- Minayo, S. (2010). O desafio do conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde (12ª Ed.). São Paulo: Hucitec-Abrasco.
- Moeller, R. R. (2009). Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge. (7.ª ed). Nova Iorque: John Wiley & Sons.
- OECD. (2018). Transformative Technologies and Jobs of Future. Canadian G7 Innovation Ministers Meeting. Montreal, Canada.
- Oliveira, D. (1992). Sistemas de informação gerenciais: estratégias, táticas, operacionais (8a Ed.). São Paulo: Atlas.
- OROC. (2010). Novas tecnologias e a Auditoria – X congresso dos ROC. Revisores & Auditores. Nº50 e 51.
- Pardal, L., Correia, E. (1995). Métodos de Investigação Social. Porto: Areal.
- Pickett, K. H. S. (2005). The essential handbook of internal auditing. Jonh Wiley & Sons.
- Pickett, K. H. S. (2003). The internal auditing handbook. (2.ª ed). Jonh Wiley & Sons.

- Pinheiro, J.L. (2014). Auditoria interna - Auditoria operacional - Manual prático para auditores internos. (3.^a ed). Rei dos Livros.
- Pinto, F. T. (2011). Auditoria Contínua: Um novo paradigma de Auditoria. Provas de Título de Especialista, Instituto Politécnico do Porto. Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras.
- Polit, D. F., Hungler, B. P. (1995). Fundamentos de pesquisa em enfermagem (3a Ed.). Porto Alegre: Artes Médicas
- Quivy, R., Campenhoudt, L. (1992). Manual de investigação em ciências sociais. Lisboa: Gradiva.
- Reinoite, A. R. (2014). Proposta de implementação da função de auditoria interna no agrupamento de escolas José Saraiva. Coimbra: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado.
- Rocha, O. (1997). Gestão de Recursos Humanos. (1^aEd.) Setúbal: Editorial Presença.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H. (2003). The practice of modern internal auditing. (5.^a ed). The Institute of Internal Auditors,
- Sayana, S. A. (2003). Using CAAT's to suport IS audit. ISACA. Information systems control journal. (1^o Vol.).
- Sequeira, B. (2001). Influências e efeitos dos SI/TI no desempenho profissional nos serviços Administrativos da Universidade de Évora. Universidade de Évora: Dissertação de Mestrado.
- Silva, A. M. (2016). A evolução da auditoria interna em Portugal: estudo comparativo. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Dissertação de Mestrado.
- Silva, J.L. (2008). Análise da presença da internet das maiores empresas de auditoria em Portugal, através da aplicação do modelo PHIMA. Dissertação de mestrado, Contabilidade e Auditoria. Universidade Aberta.
- Sousa, B. (2005). Investigação em Educação. Lisboa: Livros Horizonte.
- Stoner, J., Freeman, E. (1985). Administração. (5^aEd.). Brasil: LTC.

Teixeira, M.F. (2006). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Coimbra: Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra.

Tribunal de Contas (1999). Manual de auditoria e Procedimentos. (1ºVol.) Lisboa.

Tuckman, B. (2002). Manual de Investigação em Educação. (2ª Ed.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Warren, J.D., Smith, J.L. (2006). Continuous auditing na effective tool for internal auditors. *Internal Auditing*. 21(2), 27.

Apêndice I

Modelo de Entrevista Aplicado

Iniciamos com um conjunto de questões que nos permitam perceber quem está a ser sujeito à entrevista, bem como o seu posicionamento e dimensão na empresa:

1. Sexo?
2. Idade?
3. Habilitações?
4. Sempre trabalhou nesta área?
5. Se sim, há quanto tempo trabalha?
6. Se não, indique em que áreas já trabalhou e a duração?
7. Como está organizada a empresa onde trabalha atualmente?
8. Qual o número de auditores que compõem a equipa de auditoria?
9. Que cargo ocupa atualmente na empresa onde exerce funções?
10. Os recursos colocados à disposição da atividade de Auditoria são adequados ao desempenho da sua função?

Para aferir, sobre a promoção do desenvolvimento/ crescimento de uma organização por parte da auditoria interna elaboraram-se as seguintes questões:

1. A atividade de Auditoria Interna atua em todas as áreas da organização?
2. Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?
3. A atividade de auditoria interna possui um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?
4. Considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?
5. A auditoria interna tem um papel importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a organização funciona?

6. A supervisão do risco é entendida por todos na empresa como fazendo parte da função de auditoria interna na criação de valor para a organização?
7. Os riscos são alinhados com a estratégia da organização?
8. A auditoria interna consegue efetuar uma verificação independente do controle das atividades e do *compliance*?
9. A existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da empresa (da gestão em geral, operações e processos)?
10. De que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização?
11. A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

Para aferir se a evolução tecnológica tem influência significativa na forma como os processos são implementados e executados na auditoria, elaboraram-se as seguintes questões:

1. Considera-se um utilizador de tecnologias de que nível? Iniciado, Médio, Avançado?
2. Considera a evolução tecnológica positiva?
3. Já se imaginou sem tecnologia na atualidade?
4. Avaliando pela sua experiência de trabalho na área, acha que a tecnologia veio facilitar a tarefa da auditoria?
5. Os recursos disponíveis nas ferramentas de trabalho são suficientes para o avanço da tecnologia?
6. Os processos de auditoria interna estão automatizados para permitir uma focagem na análise de dados e não nos processos?
7. As plataformas legais especialidades nestes serviços estão de acordo com as necessidades do utilizador?
8. A evolução tecnológica tem influência na tomada de decisões na execução das tarefas?