

PS-911

EXTERNAL AUDIT IN COMPUTERIZED ENVIRONMENTS: PROCEDURES, COMPLEXITIES AND RISKS

Keline Heckler Schneider (Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Paraná, Brasil) - kelineschneider@yahoo.com.br
Sidnei Celerino da Silva (Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Paraná, Brasil) - sidneicelerino@yahoo.com.br
Elias Garcia (Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Paraná, Brasil) - esaile@brturbo.com.br

The present research aimed to analyze if the procedures for the external audit covering the complexities of computerized environments and effectively minimize the risks at the work. The study was characterized by a explanatory research and employed on the technical design study of the case. The study was conducted in a company that provides audit services located in Cascavel City in Paraná State of Brazil, the questionnaire being used to collect information. The study checked that the risks and complexities are found in the conduct of the work from the auditor. Finally, it was found that the procedures for the audit did not cover in full the complexities for auditing in computerized environments. In general, deal with the forms and standards commonly used in the audit and refer to only some ways of security and record data.

Keywords: External audit, Computerized environments, Complexities, Integrated management systems, E-business.

AUDITORIA EXTERNA EM AMBIENTES INFORMATIZADOS: PROCEDIMENTOS, COMPLEXIDADES E RISCOS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar se os procedimentos de auditoria externa abrangem as complexidades dos ambientes informatizados e minimizam efetivamente os riscos nos trabalhos. O estudo caracteriza-se por uma pesquisa explicativa e empregou quanto ao delineamento o estudo de caso. A pesquisa foi realizada em uma empresa que presta serviços de auditoria localizada na cidade de Cascavel no Estado do Paraná (Brasil), sendo empregado o questionário para coleta de dados. O estudo verificou que são encontrados riscos e complexidades na realização do trabalho do auditor. Por fim, constatou-se que os procedimentos de auditoria não abrangem em sua totalidade as complexidades para auditar em ambientes informatizados. Em geral, tratam das formas e normas comumente utilizadas na auditoria e referem-se somente a alguns meios de segurança e registro de dados.

Palavras-chave: Auditoria externa, Ambientes informatizados, Complexidades, Sistemas de gestão integrados, *E-business*.

1 - INTRODUÇÃO

Os constantes avanços e o uso de recursos tecnológicos e computacionais para geração e uso da informação têm aumentado significativamente a complexidade da tarefa de auditar em ambientes informatizados. Hoje, seja qual for a dimensão da empresa ou da instituição, ela pode contar com o auxílio da informatização e estes avanços exigem do auditor um aprimoramento das técnicas utilizadas, podendo ser encontradas complexidades, riscos ou contribuições da informatização em seus trabalhos.

Moscove *et al* (2000, p.44) identificam cinco razões de importância da tecnologia da informação para os contadores:

- 1) a tecnologia da informação precisa suportar e ser compatível com outros componentes de um Sistema de Informação Contábil - SIC;
- 2) muitas vezes os contadores ajudam os seus clientes a comprar equipamentos e programas;
- 3) os auditores precisam avaliar sistemas computadorizados;
- 4) os contadores muitas vezes são solicitados a avaliar a eficiência e a eficácia de um sistema existente;
- 5) provavelmente a tecnologia da informação vai afetar a maneira dos contadores trabalharem no futuro.

Sá (2000) evidencia que as fraudes aumentaram consideravelmente nas empresas que adotaram sistemas computadorizados. O uso dos computadores muda o processo de registro de dados, de consulta ou obtenção de informações e de arquivos. Os controles internos passam por algumas alterações e os riscos inerentes se acentuam.

Atualmente verifica-se o constante crescimento e evolução da informática, seu alcance atingiu todos os segmentos da sociedade, entre eles está a Contabilidade, causando mudanças na dinâmica dos trabalhos contábeis. Estes trabalhos hoje ocorrem com a participação efetiva da tecnologia do processamento eletrônico de dados. Isso acabou mudando o ambiente de trabalho de empresários, colaboradores, contadores e demais agentes envolvidos no ambiente empresarial, entre eles, os auditores externos. Assim, a realização deste trabalho justifica-se no momento em que busca entender os seguintes aspectos:

- a) os recursos da informática evoluíram rapidamente nas últimas décadas, fazem parte da realidade das pessoas e tendem a crescer nos próximos anos; a informática faz parte do ambiente empresarial e mudou a dinâmica dos negócios;
- b) a tecnologia de processamento de dados é um instrumento-chave empregado em larga escala pelos gestores dos negócios e colaboradores (contadores, auditores, clientes, fornecedores, etc);
- c) o contexto criado pela tecnologia, gerou inovações, complexidades, dificuldades e riscos para os envolvidos, principalmente para os auditores encarregados de revisões e inspeções dos sistemas, processos e documentos.

Diante das justificativas acima descritas, surge então a necessidade da definição do objetivo deste estudo, que é analisar se os procedimentos de auditoria abrangem as complexidades do ambiente e minimizam efetivamente os riscos nos trabalhos de auditoria externa em ambientes informatizados.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao delineamento técnico, este trabalho empregou o método do estudo de caso. O estudo de caso possibilitou identificar, em uma empresa, as práticas adotadas, os riscos e complexidades nos trabalhos de auditoria e também auxiliar na busca de respostas para as questões da pesquisa. Quanto aos objetivos, o estudo enquadra-se em uma pesquisa explicativa.

Inicialmente, a pesquisa buscou um embasamento teórico em consultas a livros, revistas, artigos em meios magnéticos e outras publicações que se referem ao tema proposto. Na seqüência, realizou-se o estudo de caso, com a aplicação do questionário às pessoas relacionadas com o contexto do objeto de estudo da pesquisa na referida empresa.

A pesquisa limitou-se a verificar as práticas empregadas por uma empresa de Auditoria sediada na cidade de Cascavel – PR, a qual, presta serviços de Auditoria Independente em toda região, selecionada por sua localização e acessibilidade. Assim, os resultados do estudo, limitam-se às características do ambiente informatizado observado e têm certamente os limites gerados pela especificidade das práticas da empresa analisada.

Este estudo restringiu-se a estudar os processos de auditoria em sistemas em operação, onde o auditor deve definir quais as tarefas que contemplam o planejamento, a execução e a análise.

3 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Os avanços tecnológicos resultam da evolução das necessidades humanas, que são satisfeitas pela utilização dos mais novos produtos que facilitam o cotidiano dos profissionais, das empresas e da sociedade. Esses avanços têm exigido dos profissionais da contabilidade aprimoramento na área de tecnologia da informação (TI) e capacitação para atuar de forma efetiva com as novas ferramentas.

A tecnologia da informação está redefinindo os fundamentos dos negócios. Atendimento ao cliente, operações estratégicas de produto, de *marketing* e distribuição dependem muito dessa tecnologia.

Neste sentido, Gil (1993, p.15) ressalta:

Presentemente, nossas organizações não sobrevivem sem a utilização da tecnologia de processamento eletrônico de dados (PED), ou seja, os conceitos e a utilização de *hardware* e *software* são assuntos corriqueiros no ambiente empresarial de nossos dias.

A TI passou a ser parte integrante do dia-a-dia das empresas. Para atender a complexidade e às necessidades empresariais, atualmente não se pode desconsiderar a TI e seus recursos disponíveis, sendo essenciais para a empresa.

A auditoria em sistemas computadorizados tornou-se uma ferramenta utilizada pela administração para enfrentar a complexidade e crescimento das atividades empresariais e a total participação do computador na vida das organizações.

Neste cenário, o auditor deve ter conhecimento do sistema de contabilidade e do controle interno para planejar, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria. A utilização de técnicas de auditoria que utilizam recursos de PED exige que o auditor as conheça para utilizar seus próprios procedimentos (ATTIE, 2000).

A importância da segurança dos dados é uma característica especial para sistemas de informações. O imenso conjunto de vantagens do uso de dispositivos eletrônicos para o armazenamento de dados pode ser descartado no momento em que a organização despreza as características básicas de segurança de dados. Batista (2006, p. 168) relata:

Os computadores, normalmente, tornam algumas vulnerabilidades da organização mais acentuadas em comparação ao processo manual. O fato de os dados estarem centralizados e na dependência de um equipamento (servidor) que pode necessitar de manutenção pode gerar sérios prejuízos para uma organização.

Para Laudon e Laudon (1999), a segurança inclui proteger os computadores contra danos e uso não autorizados, proteger os programas e dados de modificação não permitida.

Com o maior uso da tecnologia, as fraudes estão ficando cada vez mais imperceptíveis, contudo, cabe aos auditores aprimorar sua forma de atuação no combate às fraudes dentro das organizações. Neste sentido, Paula (1999, p. 90) comenta: “para cumprir sua missão, a Auditoria precisa manter sua abordagem atualizada, já que a forma de tratamento da informação está em constante evolução”.

Auditores tendem a ficar defasado tecnologicamente em relação ao ambiente computacional da organização, o que pode causar a falta de bons profissionais. Devido a isso, a importância da experiência e conhecimento em TI pelos auditores torna-se cada vez mais necessário.

Na seqüência, este estudo descreve os procedimentos de controles internos em ambientes informatizados, destacando o papel e as técnicas empregadas nos trabalhos de auditoria em ambientes de sistemas integrados e de comércio eletrônico.

3.1 Procedimentos de Controle Interno em Ambiente Informatizado

Observa-se o desenvolvimento de um comércio diferenciado, que apresenta relação com a segurança, tecnologia, *marketing*, logística e personalização que beneficiam a economia trazendo vantagens e comodidade aos consumidores.

A evolução da internet trouxe muitos benefícios para as empresas e aos consumidores. Nas empresas possibilitaram maior interação com clientes, informações rápidas e reduziu despesas. Aos consumidores ofertaram acesso a mais informações, agilidade a pesquisas, comodidade de acesso e comunidades virtuais (CRC-SP/IBRACON, 2001).

O desenvolvimento tecnológico oferece benefícios, porém também ocorre o aumento dos riscos tecnológicos operacionais, que podem estar relacionados à disponibilidade e integridade das informações.

Aos usuários e prestadores de serviços resta entender os princípios dos novos indicadores do crescimento, como verificar a aderência dos controles internos que os suportam, para assim, obter a divulgação de bons números e resultados, gerados com base em informações e indicadores que prescrevem o desempenho operacional e aceitação do mercado (CRC-SP/IBRACON, 2001).

A auditoria pode auxiliar a promover a adequação dos controles internos existentes que estão estruturados nos sistemas de informação da empresa através de avaliações e recomendações de aprimoramento.

Com isso, surgem novos aspectos de controle interno com a aplicação de meios eletrônicos, neste sentido, Attie (2000, p. 122) afirma:

A correta observação dos princípios de controle interno é muito importante quando há aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados, às vezes até mais do que em sistemas cujo processamento seja convencional. Isto decorre do fato de que uma unidade do CPD passa a centralizar o processamento de uma parte substancial dos dados.

Os sistemas de controle devem ter procedimentos uniformes e obrigatórios, apresentar uma relação de custo-benefício favorável e aceitável por cada empresa.

O sistema de informação contribui para o sistema de controle interno, pois é possível processar dados eficazes e eficientes. O CRC-SP/IBRACON (2001) comenta que o sistema precisa ser controlado, os controles computadorizados consistem em controles gerais informatizados e controles de aplicativos.

O constante crescimento das empresas ao mesmo tempo, trouxe dificuldades aos administradores para gerir seus negócios, pois necessitam de constante atualização dos recursos utilizados para geração de informações e a melhor forma de extraí-las. Neste sentido, Bio (1985, p. 117) relata:

O crescimento da empresa produz impactos nas necessidades de informação que se somam negativamente: as decisões tornam-se mais complexas e delicadas, os volumes de dados crescem e os administradores afastam-se do ponto onde os acontecimentos ocorrem, dentro da estrutura da organização.

Attie (2000) comenta que um problema básico em relação a programas é sua documentação. Os documentos de explicação, suporte e as alterações de programas devem ser bem elaborados e mantidos. Essa documentação será útil para a auditoria, pois verifica-se o desconhecimento por parte dos usuários, das parametrizações e alterações que foram efetuadas no sistema.

O controle interno em sistemas determinará o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema e o grau de segurança na manipulação dos ativos controlados pelos sistemas (BIO, 1985).

O processamento é de fundamental importância, os dados devem ser precisos e recebidos para o processamento em ordem e completos. As instruções aos operadores devem ser precisas e por escrito, estes não devem aceitar instruções verbais. Quando surgirem erros ou códigos numéricos de identificação, devem ser compostos com dígitos autoconferidos e devem existir pontos de controle em toda a extensão do processamento (ATTIE, 2000).

A tecnologia é um agente de mudanças da atualidade e torna viável novas formas de pensar, gerenciar e fazer negócios. Desta forma verifica-se a importância do planejamento para que cada nível operacional da organização receba o tratamento apropriado.

A auditoria tem como fundamentos básicos verificar se os sistemas existentes estão tratando corretamente as informações e se as informações armazenadas são as que devem ser tratadas, além de apresentar um relatório da situação e de possíveis riscos associados ao tratamento incorreto ou indevido das informações.

Paula (1999, p. 111) afirma: “é sempre um grande desafio para qualquer segmento profissional rever sua linha de ação, principalmente quando os fatos que determinaram a necessidade da mudança continuam sendo alterados, dentro de uma dinâmica constante”.

Neste contexto, novas habilidades são exigidas dos auditores para atuarem com eficiência em ambientes com sistemas integrados e comércio e gestão eletrônica dos negócios.

3.2 Técnicas de Auditoria Empregadas nos Novos Ambientes de Negócios

A auditoria visa confirmar a veracidade dos registros e demonstrações, além disso, pode-se ressaltar a proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio.

Verifica-se a importância do planejamento do sistema de informações para que cada nível operacional da organização receba o tratamento apropriado. Batista (2006) comenta que o conjunto formado pelo planejamento estratégico e pelo planejamento operacional define o alicerce para as decisões administrativas da organização.

É preciso estabelecer quais as necessidades de conhecimento dos auditores para operar em ambiente informatizado. De acordo com Magalhães *et al* (2001, p. 137), esse conhecimento é composto por um conjunto de especialidades onde estão inseridas as seguintes habilidades:

- a) Auditar sistemas em desenvolvimento: metodologia de desenvolvimento de sistemas, elaboração de plano diretor de informática, documentação do sistema, fluxogramação, linguagem de programação.
- b) Auditar sistemas em operação: legislação e normas administrativas, *software* de segurança, controle de acesso, contratos de *software*, amostragens.
- c) Auditar em CPD: normas administrativas, normas técnicas, procedimentos operacionais, funções operacionais das áreas de PED e CPD, contratos de *software* e de *hardware*.

Ao estudar os processos de auditoria em sistemas em operação, o auditor deve definir quais as tarefas que contemplam o planejamento, a execução e a análise.

Segundo Magalhães *et al* (2001, p. 146), “a auditoria de um sistema em operação exige do auditor, além das condições de conhecimento de auditoria, de sistemas de informações e de PED, conhecimentos de controles internos e de CPD”.

A auditoria de sistemas em operação consiste em avaliar recursos empregados em PED e os resultados obtidos. Conforme Arima *apud* Magalhães *et al* (2001, p. 146), a metodologia para auditoria de sistemas computadorizados em operação, objetiva avaliar:

- Os dados e informações, que compõem os resultados do sistema, e
- As rotinas de processos do sistema.

De acordo com Magalhães *et al* (2001, p. 150), as técnicas de auditoria para sistemas em operação, didaticamente, pode ser operado ao redor do computador, por meio do computador e com o computador.

Conforme Gil (1993), um dos pontos de controle mais auditados é o correspondente ao parâmetro de controle interno. O auditor irá verificar a correção, qualidade, periodicidade e intensidade das informações recebidas e a forma de apresentação da informação em termos de sintética ou analítica.

Gil (1993, p. 99) apresenta algumas técnicas utilizadas na auditoria:

- **Test-deck:** verificação do correto balanceamento de inclusões, exclusões e alterações do arquivo movimento contra o cadastro anterior, flagrando: inclusões provenientes do arquivo movimento e já existentes no cadastro anterior e que foram incluídas no cadastro atualizado; exclusões vindas no arquivo movimento que não encontraram correspondentes no cadastro anterior e não foram apontadas em relatórios de erros, entre outros;

- **Mapping:** aplicada com o objetivo de determinação de rotinas do programa de cálculos não mais utilizados, com a conseqüente análise de sua eliminação. A utilização da *mapping* exige a conjugação do *software* aplicativo. A *mapping* e o aplicativo em operação são utilizados como instrumentos especiais junto aos programas do sistema em operação;

- **Aplicação de questionário:** aplicado para constatar a quantidade de volumes magnéticos exigidos para cópia dos arquivos magnéticos e características do invólucro para transporte de armazenamento dos arquivos magnéticos. Identificação e verificação dos formulários de controle para tramitação e arquivamento dos arquivos magnéticos, ou alternativamente, utilização de *software* para monitoração;

- **Questionário e entrevista:** verificar a identificação da equipe de manutenção do sistema e aplicação de perguntas que visem verificar a natureza da documentação do sistema: automatizada ou manualizada e tipos de informação existentes e a estrutura da documentação: manual de análise, do usuário, de operação e de programa. Verificar o nível de *back-up* da documentação, a estrutura de manutenção do sistema e o esquema de revisão da documentação.

Ao aplicar os procedimentos, os auditores, em geral, encontrarão dificuldades em relação às informações geradas pelo sistema, pois elas podem ser facilmente manipuladas e também em relação a forma de processamento destas informações. Outra dificuldade, refere-se a falta de conhecimento dos usuários em relação às alterações efetuadas no sistema para adequar-se a mudanças na legislação e parametrização adotadas pela empresa.

Algumas das dificuldades acima, entre elas, o entendimento e operacionalização das parametrizações e o controle dos dados crescem em empresas que empregam sistemas de gestão integrados e realizam negócios através da internet.

3.2.1 Auditoria em Sistemas de Gestão Integrados e em *E-business*.

Um sistema ERP ou Sistema de Gestão Integrado corresponde a um conjunto de atividades executadas por um *software* multimodular com o objetivo de auxiliar o gerente de uma empresa nas importantes fases de um negócio, inclusive no desenvolvimento de produto, compra de itens, manutenção de inventários, interação com fornecedores, serviços a clientes e acompanhamento de ordens de produção. O CRC-SP/IBRACON (2001, p. 61) define ERP: “como uma arquitetura de *software* que facilita o fluxo de informação entre todas as funções de uma empresa, como manufatura, logística, finanças e recursos humanos”.

A arquitetura dos sistemas integrados pode maximizar as atividades de produção, controle financeiro, gerenciamento de recursos humanos e aprimoramento do relacionamento com o consumidor, proporcionando uma forte integração de informações e simplificação de processos de negócio para tornar as empresas eficientes e eficazes (BATISTA, 2006).

O'Brien (2004, p. 209) comenta sobre os motivos que as empresas hoje atribuem grande valor à instalação de sistemas ERP para seus negócios:

- O ERP cria uma estrutura para integrar e aperfeiçoar seus sistemas internos de escritório, que é responsável por importantes melhorias no atendimento ao consumidor, na produção e na eficiência da distribuição; e
- O ERP fornece rapidamente informação interfuncional vital sobre o desempenho da empresa para os gerentes melhorarem significativamente sua capacidade de tomar as melhores decisões pela empresa em todas as suas atividades.

A auditoria em organizações que utilizam sistemas integrados está voltada na avaliação dos procedimentos de controle e segurança vinculados ao processamento das informações. O CRC-SP/IBRACON (2001, p. 60) comenta que a auditoria em sistemas procura certificar-se de que:

- As informações são corretas e oportunas;
- Existe um processamento adequado das operações;
- As informações estão protegidas contra fraudes;
- Existe a proteção das instalações e equipamentos;
- Existe a proteção contra situações de emergência (paralisação de processamento, perda de arquivos, inundação, incêndios etc).

Em uma auditoria é necessária a verificação de três níveis do ERP: o banco de dados, as configurações (parametrizações do próprio sistema de ERP) e os módulos/processo de negócio (CRC-SP/IBRACON, 2001).

A utilização de sistemas integrados exige do auditor conhecimento sobre os processos e parametrização do sistema, uma vez que esta irá demonstrar a forma e exatidão do processamento. Atualmente, verifica-se um desconhecimento por parte dos usuários e administradores das parametrizações efetuadas no sistema, sendo complexa sua explicação aos auditores, que por sua vez necessitam de mais verificações em relação aos processos que estão sendo examinados pela auditoria.

A análise do tamanho da organização e da complexidade dos trabalhos tem relação com todos os pontos voltados à integração das atividades da empresa. A exemplo de tantas empresas que optaram, por razões diversas, o predomínio da informática, garantiu um espaço indispensável de organização e métodos.

O crescimento tecnológico pode ser verificado também nas transações comerciais. Atualmente, muitos negócios são realizados de forma eletrônica, não é necessário sair de casa para fazer compras e pagamentos.

A internet trouxe ferramentas inovadoras, conforme Batista (2006), o *E-Business (Electronic Business)* conhecido como negócios eletrônicos é uma destas ferramentas.

Do ponto de vista administrativo, Batista (2006, p. 98) define o *e-business*:

É o planejamento da imersão da organização na internet com o propósito de automatizar suas diversas atividades, como a comunicação interna e externa, a transmissão de dados, o contato com clientes e fornecedores, o treinamento de pessoal, etc.

A internet está impondo ao mercado novos padrões de funcionamento e novos métodos comerciais. O *e-business* compreende qualquer tipo de prestação de serviços, troca de informações e disponibilização de informações.

É importante salientar a confusão de definições que se estabelece entre *e-business* e *e-commerce*. Batista (2006, p. 98) diferencia estes termos da seguinte forma:

O *e-business* pode ser definido como a estratégia de posicionamento da empresa na internet; já o *e-commerce* é um dos componentes do *e-business* com o intuito de controlar a atividade de vendas pelo uso de meios eletrônicos.

Aplicativos de *e-business* podem ser utilizados estrategicamente para obtenção de vantagem competitiva, pois as empresas necessitam de um referencial estratégico que possa ampliar seu potencial (O' Brien, 2004).

A utilização de sistemas de informação para apoiar a tomada de decisão foi um dos principais impulsos à utilização da tecnologia da informação nas empresas. Por isso, para ter sucesso em *e-business* as empresas precisam de sistemas de informação que possam apoiar as necessidades diversificadas de informações e de tomada de decisão de seus gerentes e profissionais (O'BRIEN, 2004).

A demasiada agilidade com que se estabeleceu o comércio eletrônico e as notícias vinculadas, define um quadro preocupante em relação às transações comerciais. O CRC-SP/IBRACON (2001, p. 87) cita alguns problemas relacionados ao comércio eletrônico:

- Possibilidade de desvio de informações confidenciais.
- Repúdio às transações.
- Impessoalidade.
- Regulamentação única e universalmente aceita.
- Diversidade de culturas e pessoas fazendo negócios em um mesmo cenário.
- Ações de *hackers* e vândalos cibernéticos.

A necessidade de segurança *on-line* é uma questão fundamental criada pelo comércio eletrônico. O problema é a vulnerabilidade das redes e telecomunicações para os intrusos e os que desejam causar danos e prejuízos.

Gerentes, usuários e profissionais de Sistemas de Informação (SI) devem seguir uma conduta de usos éticos da tecnologia da informação no local de trabalho. A ética nos negócios diz respeito às numerosas questões que os gerentes das empresas devem enfrentar como parte de suas decisões cotidianas (O'BRIEN, 2004).

O objetivo da auditoria do *e-business* é testar a integridade e a presença de documentação que permite que uma transação seja acompanhada em todas as fases de seu processamento. O'Brien (2004, p. 391) comenta sobre a auditoria de *e-business*:

Essa trilha de auditoria assume a forma de anotação de controle que registram automaticamente toda a atividade de rede do computador em discos magnéticos ou em dispositivos de fita. Essa característica de auditoria pode ser encontrada em muitos sistemas de processamento de transações *on-line*, monitores de segurança e desempenho, sistemas operacionais e programas de controle de rede.

Com a identificação dos riscos, devem ser verificados os impactos e as ações preventivas e de gerenciamento de riscos.

Pela visão dos autores, entende-se que o emprego da informática é uma realidade presente na gestão da maioria das organizações. Muitas empresas de grande porte devido a sua estrutura e complexidade implantaram sistemas integrados e estão evoluindo rapidamente no comércio e gestão através da internet. Neste cenário, surgem riscos de controle e de operacionalização dos sistemas informatizados que dificultam os trabalhos dos auditores e exigem novas habilidades dos envolvidos.

Encerrando esse contexto, vale também discorrer sobre o trabalho final do auditor, que é o seu relatório. O relatório de auditoria é a conclusão do trabalho do auditor, assim, deverão ser tomadas todas as precauções para que o relatório esteja adequado e apresente as verificações realizadas. O CRC-SP/IBRACON (2001, p. 71) relatam que se o auditor detectar algum ponto de interesse deve registrá-lo, e sugere a seguinte estrutura:

- **Título do ponto:** o auditor deve escolher um nome que defina de forma clara e resumida a falha detectada.
- **Erro/fraqueza/deficiência encontrada:** é a descrição detalhada da irregularidade constatada.
- **Risco:** é a exposição dos efeitos decorrentes da falha que está sendo comentada.
- **Grau de probabilidade de ocorrência de risco:** é a classificação (ex: alto, médio ou baixo) do grau de probabilidade de ocorrência do risco.
- **Causa:** é a exposição dos motivos que geram a existência do erro comentado.
- **Recomendação:** é a proposta apresentada pelo auditor, para corrigir as causas do erro e/ou os efeitos deste.
- **Ações:** são as descrições dos procedimentos que serão efetuados pela área responsável, bem como o respectivo cronograma de execução.

O relatório tem sido, muitas vezes banalizado por alguns gestores. A finalidade não é punir ninguém, mas sim, contribuir com sugestões e recomendações para auxiliar a boa gestão empresarial.

4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO CASO

4.1 – Descrição da Empresa e Perfil dos Auditores

A empresa pesquisada, denominada neste estudo com o nome fictício de Empresa ABC Auditores Associados, é uma organização formada para prestar serviços em Auditoria nas áreas Contábil, Financeira e Operacional. Possui uma equipe de mais de uma centena de profissionais especializados atuando no país. Fundada no ano de 1979, sempre atuou visando atender aos interesses de seus clientes e a maximização de seus resultados. O estudo foi realizado com 10 colaboradores que atuam na empresa localizada na cidade de Cascavel.

Neste estudo foi aplicado um questionário para 10 colaboradores da empresa, composto de questões objetivas e subjetivas.

Em relação ao gênero dos funcionários, observou-se que a maioria é do sexo masculino (nove colaboradores). Observou-se que todos são graduados em Ciências Contábeis e 4 (quatro) possuem especialização (Administração Financeira, Contábil e Controladoria, Auditoria e Perícia Contábil, Direito e Planejamento Tributário, Gestão Empresarial e Gerência Financeira).

Pôde-se avaliar que os profissionais possuem a formação básica para exercer sua função de auditor, observa-se pouca qualificação profissional e conhecimento na área da informática. Noções e experiência na área de informática podem auxiliar o auditor na execução de um bom trabalho em empresas com ambientes informatizados.

Em relação à função na empresa, 4 (quatro) colaboradores trabalham na função de auditor, 5 (cinco) são assistentes de auditoria e 1 (um) atua como gerente. Quanto ao tempo de atuação como auditor, constatou-se que os profissionais atuam na empresa desde o início da sua carreira, possuindo colaboradores com pouco tempo de atuação (dois com menos de um ano), 4 (quatro) entre um a três anos e profissionais acima de 5 anos, os últimos ocupam cargos de liderança.

4.2 - Visão dos Colaboradores sobre os Procedimentos, Complexidades e Riscos.

Neste ponto, foi abordada a visão dos colaboradores sobre a execução dos trabalhos de auditoria realizados pela empresa. Foi demonstrado como são apresentados os procedimentos e normas aos colaboradores, quais as dificuldades encontradas e as possíveis soluções para estas dificuldades.

Para a execução dos serviços de auditoria, a empresa possui um padrão de normas e procedimentos que devem ser seguidos pelos auditores, estes padrões são repassados aos funcionários através de treinamentos, formulários, operações pré-estabelecidas, manuais, cartilha de procedimentos, cursos e manuais do ISO (Organização Internacional para Padronização) que contêm as ITRs – instruções de trabalho.

As normas devem ser lidas no momento da entrada dos colaboradores na empresa e são feitas reciclagens periódicas.

Os procedimentos e normas para realização dos trabalhos estão formalizados em manuais e procedimentos, e estes são de fácil e livre acesso aos auditores, conforme afirmação de todos os colaboradores.

Em relação aos manuais da empresa, 4 (quatro) colaboradores afirmaram que os manuais trazem procedimentos específicos para os trabalhos de auditoria em empresas com processamento eletrônico de dados.

Os principais procedimentos de auditoria relatam sobre: checagem e pesquisa dos meios de acesso, avaliar sistema de *backup's*, avaliar controle de acesso e nível de acessos individuais, avaliar riscos específicos e estabelecer pontos de atenção para auditoria para definição do escopo de trabalho.

O restante dos colaboradores, 6 (seis), comentam que não existem procedimentos específicos para atuação em processamento eletrônico de dados, exceto as normas básicas de segurança como acesso aos sistemas através de senhas individuais e manutenção de centros de segurança.

Pode-se observar que a empresa tem carência de procedimentos e manuais para auditoria em empresas com processamento eletrônico de dados, sendo que a maioria das empresas possui a geração dos dados em meios magnéticos. Analisando este resultado, observa-se que pode ocorrer falta de informações e conhecimento para execução dos trabalhos de auditoria, o que pode causar falhas na emissão do parecer final.

A empresa ABC Auditores Associados, realiza treinamentos em operação e programação de microcomputador e treinamentos específicos para execução da auditoria em ambiente informatizado (conforme 30% dos entrevistados). Verifica-se que normalmente os treinamentos e procedimentos em relação ao trabalho da auditoria se restringem aos processos normais, de exame e verificação das demonstrações financeiras e processos internos, não abrangendo os processos realizados pelo processamento eletrônico de dados, como as parametrizações e processos específicos que podem ser manipuláveis pelos sistemas de informação.

De acordo com 80% das respostas, são encontrados riscos na realização da auditoria em empresas com processamento eletrônico de dados. Esta informação pode ser considerada uma consequência da forma como são estudados os processos de auditoria, normalmente se tem dado mais ênfase a processos padrões, como o estudo do controle interno, papéis de trabalho, verificação das demonstrações financeiras, parecer, entre outros. Os estudos destes processos com certeza são de fundamental importância para a execução

de um bom trabalho de auditoria, porém para aperfeiçoar estes trabalhos, o estudo e conhecimento da auditoria em ambientes informatizados podem auxiliar significativamente o auditor.

Através do estudo realizado, podem ser citados algumas complexidades e riscos encontrados na realização da auditoria:

- a) complexidade de parametrização dos sistemas que nem sempre geram os relatórios analíticos para análise e inconsistências de informações contábeis x patrimoniais;
- b) os programas geralmente não dispõem de relatórios que apresentem a abertura dos lançamentos por lote;
- c) dependência dos controles internos;
- d) ausência de *backup's*;
- e) há risco de acessos indevidos por meio de senhas, senhas de livre acesso ou uso compartilhado;
- f) acessos indeferidos a relatórios e departamentos;
- g) quando ocorre a integração dos demais setores com o contábil, geralmente fica mais difícil identificar os lançamentos contábeis gerados;
- h) inconsistência nos relatórios.

Observou-se que é realizada a confrontação dos dados existentes no sistema com os livros e demonstrações que estão impressas, sendo um fator bastante positivo dos auditores da Empresa ABC Auditores Associados.

As empresas auditadas normalmente não oferecem resistência na apresentação dos arquivos, relatórios e registros de controle que estão no sistema.

Os procedimentos mais eficientes para realização da auditoria em ambiente informatizado podem ser assim descritos:

- 1) A solução para o controle de senhas seria restringir o acesso através de uso de senhas exclusivas, evitando senhas compartilhadas;
- 2) O *backup* das informações deve ser gerado em ambiente seguro;
- 3) Conhecer as parametrizações do sistema, realizando as confrontações com documentos impressos e saldos atualizados;
- 4) Amostras amplas e eficientes;
- 5) Diagnóstico de operações específicas;
- 6) Participação conjunta com os funcionários que efetuam as rotinas do sistema de informação;
- 7) Mapeamento do fluxo;
- 8) Observação pela empresa dos controles internos e verificação e segregação nas rotinas desse ambiente;
- 9) Cruzamento e sincronização das várias fontes de informação;
- 10) Deve ser avaliada cada parte envolvida no processo de auditoria, a parte da empresa, do *software* utilizado e mesmo dos objetivos e finalidades da auditoria;
- 11) Estabelecer pontos de atenção para auditoria para definição do escopo do trabalho;
- 12) Avaliar riscos específicos;
- 13) Treinamento de auditores para verificar com maior profundidade este aspecto, com conhecimentos em programação, por exemplo, ou pudessem contar com o auxílio de especialistas (o que possivelmente aumentaria o custo do serviço prestado).

Através desta análise identifica-se que normalmente os auditores encontram complexidades na execução dos seus trabalhos, a utilização de meios eletrônicos de processamento de dados pelas empresas auditadas é uma realidade, atualmente a maioria das empresas se utiliza destes meios e a evolução e inovações da informática contribuem para a informatização das organizações, devido a isso, a importância e atenção da auditoria realizada nestas empresas.

Constatou-se que os procedimentos de auditoria empregados para execução do trabalho em meio eletrônico na empresa ABC Auditores Associados não abrangem todas as complexidades e riscos para executar a auditoria em empresas com processamento eletrônico de dados, e desta forma, também não minimizam efetivamente os riscos encontrados, porém, a empresa trabalha com procedimentos que auxiliam o serviço e se estes forem melhorados podem chegar a atingir as complexidades e reduzir os riscos.

5 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo foi desenvolvido com base em uma empresa do ramo de auditoria, com o objetivo de analisar se os procedimentos de auditoria abrangem as complexidades do ambiente e minimizam efetivamente os riscos nos trabalhos de auditoria externa em ambientes informatizados.

Constata-se que houve mudanças profundas nas últimas décadas na auditoria como em todas as áreas da contabilidade. Estas mudanças podem significar ameaças ou oportunidades. Os auditores devem assimilar as mudanças tecnológicas ocorridas no ambiente empresarial e se capacitar para continuar no exercício de suas funções.

Observa-se que o auditor deve ter um nível de conhecimentos profundo e específico para executar com êxito as tarefas atribuídas à sua função. O conhecimento e as noções de informática, das parametrizações do sistema e operações específicas da empresa auditada constituem pontos importantes para a execução de um bom trabalho. Ao mesmo tempo, a auditoria deve procurar acompanhar a evolução tecnológica ocorrida nas empresas, identificando meios eficazes para auditar em ambientes tão sofisticados e complexos.

O estudo trouxe as seguintes contribuições:

a) agrega novos subsídios aos escassos estudos sobre auditoria em ambiente informatizado;

b) constatou que na empresa observada a formação e treinamento dos auditores não abrange efetivamente as complexidades de auditar em empresas com processamento eletrônico de dados;

c) verificou que existem complexidades para execução dos serviços de auditoria nos ambientes informatizados e que há a preocupação em relação aos avanços tecnológicos e suas conseqüências para a auditoria, objetivando obter bons resultados e eficiência nos trabalhos realizados;

d) identificou que as mudanças tecnológicas ocorridas nas últimas décadas modificaram a sociedade e conseqüentemente todas as áreas de negócios e fez com que as organizações se modernizassem, adquirindo novas tecnologias e os trabalhos do auditor devem se adequar a esta realidade.

Diante da análise dos resultados e orientados pela literatura, recomenda-se à empresa em que foi realizado este estudo, dentro do possível, os seguintes procedimentos:

1) treinamento de auditores para verificar com maior profundidade a auditoria em ambientes informatizados, com treinamentos específicos na área de informática que os auxilie a realizar seu trabalho com mais eficiência;

2) Contratação de um especialista em programação e sistemas para auxiliar nos trabalhos de auditoria, elaboração de manuais e realizar treinamentos para os auditores;

3) Elaboração e aperfeiçoamento de manuais com orientações específicas de auditoria em sistemas integrados e ambientes de *e-business* que é uma tendência nas empresas.

Por fim, devido à especificidade deste estudo, focado nos trabalhos de auditoria em ambientes informatizados, realizado apenas em uma empresa que presta serviços de auditoria e limitada à quantidade de sujeitos investigados, os resultados aqui chegados não podem ser considerados integralmente para outras empresas. Recomenda-se como proposta para novos estudos, a realização de pesquisas envolvendo várias empresas de auditoria e estudos sobre programas empregados para realizar auditoria em sistemas em desenvolvimento / implantação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, William. **Auditoria**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

BATISTA, Emerson de O. **Sistemas de Informação**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BIO, Sérgio. Rodrigues. **Sistemas de Informação**. São Paulo: Atlas, 1985.

CRC-SP/IBRACON. **Auditoria em Ambiente de Internet**. 1ª ed., São Paulo: Ática, 2001.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Computadores**. São Paulo: Atlas, 1993.

LAUDON, Kenneth. C; LAUDON, Jane. P. **Sistemas de Informação**. 4ª ed., São Paulo: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

MAGALHÃES, Antonio F.; LUNKES, Irtes, C.; MULLER, Aderbal, N. **Auditoria das Organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

O' BRIEN, James; A. **Sistemas de Informação**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

PAULA, Paula Goreth. M. A. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.