

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE
AUDITORIA COM O AUXÍLIO DA INFORMÁTICA**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Jader Bastianello Vaz

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**A aplicação dos procedimentos de auditoria
com o auxílio da informática**

por

Jader Bastianello Vaz

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de
Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do
grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Professora Otília Denise Jesus Ribeiro

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciência Sociais e Humanas
Trabalho de conclusão em Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
Aprova Trabalho de Conclusão

**A APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE
AUDITORIA COM O AUXÍLIO DA INFORMÁTICA**

elaborada por
Jader Bastianello Vaz

como requisito parcial para obtenção de grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO ORGANIZADORA

Otília Denise Jesus Ribeiro
(Presidente/Orientador)

Santa Maria, 31 de outubro 2006.

EPÍGRAFE

Muitas vezes, as pessoas são egocêntricas, ilógicas e insensatas.

Perdoe-as, assim mesmo.

Se você é gentil, as pessoas podem acusá-lo de egoísta, interesseiro.

Seja gentil, assim mesmo.

Se você é um vencedor, terá alguns falsos amigos e inimigos verdadeiros.

Vença, assim mesmo.

Se você é honesto e franco, as pessoas podem enganá-lo.

Seja honesto e franco, assim mesmo.

Se você tem paz e é feliz, as pessoas podem sentir inveja.

Seja feliz, assim mesmo.

O bem que você faz hoje, pode ser esquecido amanhã.

Faça o bem, assim mesmo.

Dê ao mundo o melhor de você, mas isso pode nunca ser o bastante.

Dê o melhor de você, assim mesmo.

Veja você que, no final das contas, é entre você e Deus.

Não entre você e as outras pessoas!

(Madre Tereza de Calcutá)

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família;

Agradeço ao grande auxílio da minha professora orientadora Otília Denise Ribeiro;

Agradeço aos amigos e colegas que de uma forma ou de outra contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho em especial Ana Cristina Lopes, Ana Maria Facco Bevilaqua, Elisete Cardoso Mortari, Narines Zanini da Costa, Ricardo Cella e Silvio Pereira de Moraes.

RESUMO

Trabalho de conclusão
Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

A APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA COM O AUXÍLIO DA INFORMÁTICA

AUTOR: Jader Bastianello Vaz

ORIENTADOR: Otilia Denise Ribeiro

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 31 de outubro de 2006

Trabalho realizado com a intenção de aliar a aplicação dos procedimentos de auditoria através da utilização de facilitadores desenvolvidos com recursos da informática, que proporcionou a visualização das dificuldades enfrentadas pelos auditores contábeis. Principalmente, quanto ao volume das informações e sua dificuldade de manuseio. No entanto, houve o entendimento através do estudo bibliográfico das características condições e elementos necessários para o desenvolvimento do trabalho de auditoria contábil como é o caso dos papéis de trabalho, dos controles internos e das normas de auditoria que são as diretrizes para o desenvolvimento pleno do trabalho do auditor contábil. Desse modo, foram propostos facilitadores desenvolvidos com base em um programa de computador de fácil acesso e baixo custo chamado Excel e nele foram desenvolvidas macros capazes de auxiliar o desenvolvimento de alguns procedimentos necessários para a aplicação dos procedimentos de auditoria contábil, pois a criação de planilhas com inter-relações e aliadas a esses procedimentos possibilitou que a execução das macros atingissem um grau de agilidade e exatidão consideráveis. Com elas, foi possível confirmar a hipótese de que é possível dar maior eficiência aos procedimentos de auditoria contábil se forem adotados facilitadores que o auditor contábil domina e consegue desenvolver complementações para maximizar o desempenho de suas tarefas atingindo, assim, um maior aproveitamento de seu trabalho com um custo reduzido.

Palavras-chave: Auditoria Contábil, Facilitadores, Informática

SUMMARY

Work of conclusion
Accounting Sciences
Federal University of Saint Maria

THE APPLICATION OF ACCOUNTING PROCEDURES WITH THE AUDIT OF COMPUTER SCIENCE

AUTHOR: Jader Bastianello Vaz
MENTOR Otilia Denise Jesus Ribeiro
Dates and Place of the Defense: Saint Maria, October 31, 2006

This work was carried out with the intention to unite the application of audit procedures with computer science resources using developed facilitators, which provided the visualization of the difficulties encountered by accountant auditors, principally, in the areas of addressing the volume of information and its manuscript difficulty. However, it had the necessary understanding through the bibliographical study of characteristic conditions and the required elements for the development of audit accounting work. This is the case of the working documents internal controls and the norms of audit accounting that are the lines of direction for the full development of the work of the auditor. By this means, developed facilitators were proposed with a base in a computer program called Excel which has easy access and low cost in which macro help capabilities were designed to assist in the development of some necessary procedures for the application of the accounting audit procedures, therefore allowing the creation of spread sheets with related inter-relations. These procedures made the execution of the macros possible which allowed and provided for a degree of agility and considerable exactness. With the macro facilitators in the Excel program, it was possible to confirm the hypothesis that it is possible to give greater efficiency to the procedures of audit accounting if facilitators are adopted that the accounting auditor understands and allows for the development of complementation to maximize the performance of its assigned tasks, thus taking advantage of these procedures and accomplishing more work at a reduced cost.

Key-words-audit accounting, facilitators, computer science

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Arquivo importado diretamente do sistema de contabilidade da empresa "X".....	41
FIGURA 2 - Assistente de importação de texto.....	42
FIGURA 3 - Formatação dos dados importados da empresa "X" após a execução da macro.....	43
FIGURA 4 - Apresentação dos resultados dos cálculos feitos automaticamente pela macro do Excel.....	45
FIGURA 5 - Síntese das fórmulas condicionais montadas automaticamente pela macro do Excel.....	46
FIGURA 6 - Dados da empresa "Y" após a formatação feita pela macro do Excel.....	48
.	48
FIGURA 7 - Dados da empresa "X" após a formatação feita pela macro do Excel.....	49
.	49
FIGURA 8 - Apresentação das fórmulas na planilha Plan3.....	50
FIGURA 9 - Formatação e apresentação dos resultados após a aplicação da macro do Excel.....	51
FIGURA 10 - Disposição e demonstração das fórmulas condicionais da planilha Plan 3.....	53
FIGURA 11 - Demonstração do efeito da aplicação das macros do Excel e das fórmulas montadas.....	54

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	14
2.1 Aspectos da auditoria contábil atual.....	14
2.1.1 Auditoria contábil.....	14
2.1.2 Importância da auditoria contábil.....	15
2.1.3 Profissional da auditoria contábil.....	16
2.1.3.1 Versatilidade do auditor atual.....	18
2.1.4 A relação da auditoria com a tecnologia dos sistemas operacionais.....	20
2.1.5 Aspectos gerais do controle interno.....	23
2.1.6 Procedimentos de auditoria.....	26
2.1.6.1 Procedimentos de auditoria com suporte em recursos informatizados.....	29
2.1.7 Programa de auditoria e o risco de auditoria.....	30
2.1.8 Papéis de trabalho.....	33
2.1.9 Normas de auditoria.....	34
2.1.10 Relatórios de auditoria.....	35
3 METODOLOGIA.....	38
4 DESENVOLVIMENTO.....	40
4.1 Análise dos dados e demonstração dos facilitadores na aplicação dos procedimentos de auditoria.....	40
5 CONCLUSÃO.....	55
6 REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

A auditoria contábil é a técnica utilizada para a obtenção de respaldo para a apresentação da opinião do auditor contábil sobre as demonstrações contábeis auditadas. Dentro do universo contábil, a auditoria se destaca pelo seu compromisso com a verdade, seguindo as normas de auditoria e também os princípios contábeis.

No entanto, ao seguir todo um conjunto de normas rígidas, que norteiam o desenvolvimento da profissão, o auditor utiliza seu conhecimento contábil e financeiro para traçar caminhos que possibilitam o desenvolvimento sócio-econômico da sociedade.

Mesmo assim, a visão geral que existe do auditor é a do profissional especializado em encontrar irregularidades, mas além de encontrar irregularidades ele também cria e orienta o desenvolvimento de técnicas e controles internos para o melhor desenvolvimento das entidades que atua.

Também, o profissional auditor contábil assegura a aplicação das leis quando atua representando o Estado ao fazer a apuração de irregularidades em empresas públicas e privadas. Essa característica está cada vez mais evidenciada e necessária na medida em que a própria situação do país e dos governantes deixa a população com dúvidas quanto à real destinação dos recursos oriundos dos impostos.

Em função disso, a idoneidade do auditor é um de seus maiores valores perante a sociedade, pois seu trabalho estará constantemente sendo posto em cheque pelas autarquias regulamentadoras como é o caso dos Conselhos Regionais e Federais de Contabilidade.

Dentro das atividades do auditor, existem vários obstáculos a serem transpostos para o desempenho com a profundidade considerada necessária para que o escopo de seu trabalho seja alcançado, sendo que trabalhar com um grande volume de informações é um dos obstáculos enfrentados pelos auditores atuais, pois eles precisam ser capazes de trabalhar com um número muito expressivo de informações inter-relacionadas, oriundas das operações das empresas.

No entanto, além de ter que trabalhar com uma infinidade de dados, há uma grande gama de recursos operacionais sendo oferecidos pela informática às

empresas, forçando os profissionais da auditoria a estarem em constante processo de atualização frente às tendências tecnológicas oferecidas no mercado.

Porém, só a aplicação de novos recursos tecnológicos tendem a dinamizar a aplicação dos procedimentos de auditoria frente às novas tendências do mercado?

Há também a problemática com relação sobre qual a forma de aplicar mais facilmente os procedimentos de auditoria, adotando recursos da informática?

A proporção da aplicação dos procedimentos de auditoria com o auxílio de meios eletrônicos está na capacidade do auditor encontrar o recurso tecnológico, viável economicamente e operacionalmente que seja capaz de facilitar a aplicabilidade dos procedimentos de auditoria em meio magnético.

Entretanto, a incorporação por parte das empresas dessas novas tecnologias, surge novas problemáticas com relação às modificações que precisam ser feitas para adaptação aos controles contábeis com a nova realidade da empresa. Essas incorporações fizeram a velocidade de processamento das informações atingir um nível muito elevado, pelo fato destas informações estarem sendo processadas em meio magnético.

Surge, então, a urgência na adequação da contabilidade, de um modo geral, ao novo cenário que está em ampliação, pois dia após dia uma nova tecnologia surge.

Portanto, ao estar em um cenário, onde os meios de comunicação rompem os limites continentais em fração de segundos possibilitando a troca on-line de informações de diferentes pontos do globo, através das redes de comunicação há diversos fatores devem ser observados dentro deste significativo avanço. Principalmente quanto à forma como os registros das operações empresariais ocorrem e como são registrados na contabilidade por essas novas tecnologias.

Dentro do universo de vantagens que a informática proporciona, há também uma gama de formas de erros e fraudes que podem ocorrer com a utilização dos meios magnéticos, principalmente se não houver controles contábeis adicionais.

Devido a isso, quando uma auditoria é solicitada ou até mesmo implantada dentro de uma organização, ela precisa comunicar a direção ou ao responsável por determinado setor à irregularidade, auxiliar no procedimento correto para correção e propor a implantação de controles internos que previnam a nova ocorrência de irregularidades. Porém, todas essas providências precisam ser tomadas em um tempo muito exíguo.

No entanto, em função da forma como cada auditor pratica a auditoria ser particular de cada profissional, torna difícil a criação de métodos ou programas de computador que proporcionem total suporte a todos os auditores, pois a necessidade da atualização dos procedimentos de auditoria frente às novas tecnologias será determinante no sucesso do trabalho do auditor que dependerá de sua capacidade de adequar-se em relação às novas tecnologias. Caso contrário, seu trabalho se tornará obsoleto e desnecessário, logo ele não terá condições de acompanhar o ritmo de processamento das operações da empresa e não observará a tempestividade das informações pertinentes à direção na tomada de decisão em função da dificuldade em aplicar os procedimentos de auditoria existentes de forma mais abrangente e direta.

Além disso, quando não é observada a tempestividade, torna a auditoria ineficaz e desnecessária, tornando imprescindível à adoção e a criação de ferramentas de trabalho que possibilitem o auditor trabalhar com informações em tempo real sem afetar as operações normais da empresa, porque ele poderá trabalhar os dados utilizando recursos computacionais próprios. E com a criação de ferramentas da informática que contemplem a utilização, dos conhecimentos técnicos e até mesmo a experiência de cada profissional permitirá atingir o escopo da auditoria que é dar credibilidade às informações apresentadas nas demonstrações contábeis com mais eficiência.

Portanto, é com este objetivo de tornar os procedimentos de auditoria atualizados frente às complementações tecnológicas existentes demonstrando a real influência que um programa de computador de fácil acesso pode oferecer ao auditor contábil atualmente na execução de seu trabalho.

Além disso, ao estar de posse desse recurso tecnológico o auditor contábil poderá aplicar mais incisivamente os procedimentos de auditoria, sem que a dificuldade no manuseio das informações contábeis dificulte a apuração das informações necessárias para a formação de suas conclusões sobre as demonstrações contábeis aditadas.

Sendo assim, a utilização em especial de programas de computador de fácil acesso, que possuem uma interface muito objetiva fará com que o auditor não precise dispor de muito tempo com raciocínio nas linhas de programação que normalmente são necessárias na criação de programas de computadores.

Desse modo, torna o tempo que seria perdido com esse tipo de processo útil na busca da formação da base para seus relatórios.

Outro ponto pertinente é a possibilidade da rápida personalização dos recursos já desenvolvidos como, por exemplo, planilhas eletrônicas e macros, que são rotinas gravadas pelo programa de computador e executadas sempre que o auditor precisar porque normalmente os relatórios não apresentam a mesma formatação visualizada dentro no programa de computador responsável pelos registros contábeis.

Por esta razão, a auditoria é forçada a fazer as correções estruturais necessárias nos relatórios solicitados em meio magnético para poder executar os testes previstos em seu programa de auditoria.

Sendo assim, essas facilidades encontradas em um programa de computador comum, permitem que seja observada a tempestividade das informações pertinentes para a direção e o melhor alcance dos procedimentos de auditoria existentes.

Desse forma, este estudo foi desenvolvido voltado para a utilização da informática como auxílio no desenvolvimento dos procedimentos de auditoria através de facilitadores proporcionados pela informática e desses facilitadores propostos foram testados arquivos reais, porém a identificação das empresas e valores dos registros foram modificados.

O estudo está dividido em introdução, revisão bibliográfica, metodologia, desenvolvimento, conclusão e referências. Na revisão bibliográfica, foi feita a busca por conceitos e informações que permitissem o desenvolvimento do tema proposto., Já a metodologia está aborda a forma como foram elaborados os mecanismos de apoio e algumas de suas propriedades como o caso das macros do Excel¹. No desenvolvimento está demonstrado como foram atingidas as informações que fundamentam a parte prática do trabalho.

¹ Microsoft © Excel 97 SR – 1 Copyright© 1985-1997 Microsoft Corporation. Todos os direitos reservados.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Aspectos da auditoria contábil atual

2.1.1 Auditoria contábil

A auditoria contábil surgiu da necessidade da confirmação das informações geradas pela contabilidade no formato de demonstrações contábeis.

O conceito de auditoria contábil possui algumas formas de ser enunciado, mas em resumo é um conjunto de técnicas e normas com o objetivo de gerar uma opinião idônea e objetiva acerca das demonstrações contábeis.

Outra forma bem completa para conceituar auditoria contábil é

o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenções de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes (MARRA, 2001, p. 28).

O surgimento de grandes empresas surtiu um efeito global nas relações econômicas e no volume de recursos até então necessários para que uma empresa se mantivesse competitiva no mercado.

Portanto, as empresas estavam forçadas a descobrir uma forma de fazer as modificações estruturais e financeiras para não sucumbirem à presença das grandes empresas.

e para processar todas as mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações da empresa e do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte, a empresa teve de captar recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo seu capital para novos acionistas. (CAVALCANTI, 1996, p.21).

Essas novas fontes de financiamento forçaram as empresas a se reestruturarem principalmente em relação à comprovação dos registros contábeis e à transparência no desenvolvimento das operações da empresa.

A contabilidade foi determinante para assessorar a administração na tomada de decisão, Attie (2001, p. 27) comenta que “a contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador”.

Devido ao pioneirismo da contabilidade, Boyton (2002) afirma que a contabilidade possui o escopo de comunicar e apurar informações relevantes para a tomada de decisão.

No entanto, com o aumento da complexidade das operações, em função do crescimento econômico das empresas, é natural a ampliação das relações entre a empresa, concorrência, fornecedores e clientes, tornando a necessidade da confirmação das informações geradas pela contabilidade, após feitos todos os registros contábeis e transformando-os em demonstrações contábeis o que, segundo Marra (2001) seria o fim principal da auditoria.

2.1.2 Importância da auditoria contábil

A incorporação de recursos nas empresas gerou a necessidade da comprovação da veracidade dos dados demonstrados pelas empresas, porque os investidores precisavam ter essa manifestação, para poderem avaliar o risco do investimento.

Essa necessidade da comprovação dos dados demonstrados ocorre principalmente, porque os investidores ou acionistas não participam diretamente das operações da empresa tornando necessária a existência de técnicas e procedimentos que validem esse dados.

No entanto, o desenvolvimento das técnicas necessárias para dar esse tipo de opinião e respaldo aos acionistas acerca da situação patrimonial da empresa não ocorreu instaneamente, pois apesar dos avanços ocorridos na auditoria, ainda há novas técnicas sendo implementadas e renovadas à medida que ocorrem novos avanços nos processos empresariais.

Devido a isso, a auditoria tornou-se uma importante aliada do desenvolvimento econômico das empresas, pois através de sua idoneidade ela acaba tornando o investidor e o próprio empresário mais confiantes ao fazer investimentos em setores produtivos, não aplicando seus capitais só em empreendimento financeiros especulativos.

auditoria é um processo de avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação de grande correspondência entre afirmações e critérios estabelecidos, e de

comunicação dos resultados aos usuários interessados. (BOYTON, 2002, p.30).

Além, da importância da confirmação das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis e da apuração das evidências sobre assuntos financeiros e contábeis contendo impropriedades, há um aspecto muito interessante: Boyton (2002) comenta que os funcionários das empresas que ficam sabendo da vinda de auditores contábeis passam a executar suas tarefas com mais atenção e qualidade.

Também, segundo o autor, a auditoria evita que informações sejam divulgadas, antecipadamente, contendo erros, o que reduz, a utilidade das demonstrações contábeis.

A existência da auditoria de demonstrações contábeis é relevante por aumentar a credibilidade das informações apresentadas pela empresa, perante seu fornecedores e credores diversos, porque com essa confirmação ela pode negociar taxas de juros mais baixos e melhorar o desempenho da empresa.

2.1.3 Profissional da auditoria contábil

A confirmação da veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, e no reflexo que um trabalho sério, dentro das normas e cumprindo todas as exigências legais traz para o ambiente empresarial. É natural que a responsabilidade pela manifestação da opinião, sobre estas demonstrações ficasse sobre a tutela de profissionais realmente capacitados, para prestarem esse tipo de serviço com a qualidade necessária e embasamento científico apropriado.

o auditor externo não poderia ser um engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo deveria ser um contador. (CAVALCANTI, 1996, p.22).

A afirmação desse autor é muito pertinente para a inferência da abrangência e do grau de conhecimento necessário para estabelecer uma opinião consciente sobre as operações das empresas convertidas em demonstrações contábeis.

Portanto, fica claro que não é suficiente uma opinião empírica sobre o que foi divulgado nas demonstrações contábeis e sim uma opinião fundamentada e seguindo normas e fundamentos formalizados.

Porém, é importante lembrar que não está excluída a participação de outros profissionais, pois em alguns casos há a necessidade da colaboração de estudiosos de outras áreas do conhecimento, a fim de favorecer a contundências do parecer do auditor, pois não é aconselhável desejar que o auditor domine todos os ramos do conhecimento para chegar a uma conclusão sobre determinado objeto auditado, porque a preocupação principal do auditor está na confirmação se o que ele está auditando está de acordo com as normas de auditoria e de acordo com os princípios contábeis, declarando suas constatações em seu parecer.

o parecer das auditorias independentes ou parecer do auditor, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva sobre as demonstrações contábeis nele medidas. (CRC. 2000, p.187).

A medida em que foi sendo evidenciada a importância desse tipo de análise, das informações contábeis para uma melhor gerência, houve a incorporação do profissional da auditoria para dentro da empresa que, hoje, chamamos de auditoria interna.

Essa auditoria prima em ser uma extensão da observância da direção da empresa, aprimorando os processos internos, a execução das rotinas e ajudando a confirmar o cumprimento, por parte dos funcionários, das normas consideradas adequadas pela gerência da empresa.

... auditor interno é uma ramificação da profissão de auditor externo e conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina (CAVALCANTI, 1996, p.25).

A liberdade de opinião e subordinação é primordial para o desenvolvimento conciso das conclusões do auditor, independentemente da área que ele estiver trabalhando. Attie (1998) comenta que a independência do auditor é uma condição para que o trabalho seja feito visando à verdade de forma a não abrir espaço para fatores externos como interesses de outros funcionários que podem influenciar as conclusões do profissional auditor.

Além do compromisso com a empresa que está auditando, o auditor possui a responsabilidade perante a sociedade, porque no momento que o contador está habilitado legalmente como auditor contábil, ele adquire, perante a sociedade, o status de profissional idôneo. Marra (2001, p.105) expõe que “o auditor tem uma

função social de relevância, em face de sua atuação na defesa de interesse coletivo e como defensor de equidade e justiça...”.

Porém, a idoneidade perante a sociedade está diretamente ligada ao cumprimento das normas da profissão, prova disso é a resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 851 de 13 de agosto de 1999 que resolve que a empresa de auditoria ou profissional autônomo deverá declarar ao Conselho Regional de Contabilidade informações sobre os clientes de auditoria, sobre o pessoal técnico e faturamento e essas informações servirão para a fiscalização dessas empresas e desses auditores autônomos quanto à observância das normas de auditoria e princípios contábeis.

A resolução anterior trata diretamente do auditor externo ou independente, mas a resolução CFC Nº 781 de 24 de março de 1995 define normas para o auditor interno como a sua responsabilidade, imparcialidade ao realizar seus trabalhos, sigilo com relação às informações que entram em contato com o desenvolvimento de seu trabalho e cooperação com o auditor independente.

2.1.3.1 Versatilidade do auditor contábil atual

É evidente que será exigido cada vez mais um maior domínio da informática e suas ferramentas operacionais e do conjunto de informações e situações que fazem parte do processamento eletrônico de dados.

o uso de técnicas de auditoria que demandam o emprego de recursos PED requer que auditor as domine completamente, de forma implementar os próprios procedimentos, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas. (CRC, 2000, p. 182).

O auditor contábil precisa, além de conhecer os efeitos que determinado recurso tecnológico traz para o desenvolvimento da empresa, ele precisa ser capaz de avaliar como o sistema chega nos valores apresentados, para poder certificar-se que a metodologia aplicada na elaboração do sistema está de acordo com os princípios contábeis e com as normas de auditoria atualmente aceitas.

Porém, para isso, ele terá que ser capaz de entender todo o processo interno do sistema computacional, mesmo que tenha que recorrer ao auxílio de profissional especializado da área computacional e terá que executar testes, a fim de comprovar a eficiência do sistema.

Para executar os testes, será necessário criar e implantar recursos de auditoria com ferramentas eletrônicas através da importação dos registros das atividades da empresa para dentro da ferramenta informatizada que o auditor desenvolveu ou adota.

No entanto, quando a complexidade do processamento das informações atinge um ponto que torna o trabalho do auditor destoante por estar fugindo do âmbito contábil, mas se mesmo assim a informação precisar ser apurada, será preciso lançar mão do auxílio de outros profissionais capacitados na área para participar junto com os auditores.

um membro usual nas equipes atuais é um especialista em auditoria de sistemas computacionais. Esses especialistas recebem treinamento para entender como os sistemas de processamento eletrônico de dados do cliente afetam a auditoria, e conhecem os aspectos de hardware e software de computadores (BOYTON, 2002, p.216).

Dessa forma, fica mais claro que o auditor, para tornar-se um profissional completo, precisa estar com capacitações além do ambiente contábil.

Hoje em dia, ele precisa saber lidar com tecnologias de ponta e ainda ser capaz de suprir possíveis inconsistências operacionais com suas próprias criações.

O auditor contábil, em alguns casos, terá de executar testes sem interferir nas operações da empresa, portanto ele terá que ser capaz de simular esse testes num ambiente externo ao do cliente com uma tecnologia que o auditor domina.

a simulação paralela e os dados reais da entidade são reprocessados com software controlado pelo auditor. Esse método pode ser utilizado sem correr o risco de implantar inconsistências no programa do cliente (BOYTON, 2002, p.390).

Através desse método, fica excluída a possibilidade de manipulação fraudulenta por parte de funcionários ligados ao sistema para poderem praticar irregularidades ou fraudes sem que o sistema acuse esta impropriedade.

A utilização dos meios eletrônicos e a manutenção de documentos comprobatórios no formato magnético correm o risco de sofrer perdas por falhas mecânicas, erro de operação ou até mesmo acidente com incêndios.

Infelizmente essas possibilidades existem, porém se forem empregadas uma série de procedimentos de segurança, esses tipos de eventos torna-se-ão contornáveis como, por exemplo, com a criação de cópias de segurança o que seria

muito caro fazer com os documentos físicos, que também podem sofrer perdas por acidentes ou destruição intencional.

Desse modo, considera-se a utilização dos recursos da informática mais seguros em função de que há a possibilidade de existir cópias idênticas dos documentos em diversos lugares, mas também há a necessidade de que sejam observados os cuidados para manter a sua integridade.

2.1.4 A relação da auditoria com a tecnologia dos sistemas operacionais

O auditor interno e o externo, quando entram em contato com os setores da empresa, enfrentam dificuldades semelhantes à medida que as empresas aprimoram seu desenvolvimento operacional, gerando reflexo direto nos registros contábeis como, por exemplo, a criação das redes de computadores ligando a matriz com suas filiais em qualquer parte do mundo.

Só essa possibilidade de comunicação mais rápida entre a sede de uma empresa com suas filiais, seria o suficiente para gerar uma grande gama de necessidades de controle para as transações, porque todo processo industrial ou até mesmo varejista precisa de acompanhamento para que atividade fim da empresa seja cumprida com maior retorno que é o lucro.

Por isso, torna-se importante à adoção de meios sofisticados ou ao menos atualizados, para o levantamento e apuração das informações contábeis viabilizando, assim, a atuação do auditor dentro no mesmo nível tecnológico que as empresas estão, hoje.

Dessa forma, ele poderá auditar com maior velocidade proporcionando um auxílio em tempo hábil prestando uma informação valiosa à gerencia da empresa. Para atingir esse nível de recursos tecnológicos, a auditoria, de um modo geral, passou a utilizar os meios eletrônicos ou magnéticos para auxiliar nos procedimentos de auditoria de forma mais abrangente.

Com isso, algumas empresas de auditoria e alguns auditores saem em busca de um “*Software* Geral de Auditoria”. É compreensiva essa busca, mas ela nem sempre será a solução dos problemas, pois por mais genérico que possa ser ou adaptável, ele sempre estará sujeito a incompatibilidades, nem sempre serão de sistema, por exemplo, a não existência na empresa de algum relatório que seja

condição para que o software execute algum procedimento, ocorrendo daí um entrave.

Porém, é claro que é reconhecida a aplicabilidade deste tipo de software e eles realmente apresentam uma fonte de auxílio.

um tipo de software de auditoria atualmente utilizado é conhecido como software geral de auditoria. Trata-se de software adaptável para utilização com arquivos produzidos sob vários métodos de organização e processamento de dados. (Boyton, 2002 p.434).

No entanto, fica a necessidade confiar na qualidade do software, pois sua estrutura interna fica intocada, já que ela é de responsabilidade dos criadores e possuem seu direitos reservados.

Portanto, o entendimento razoável do funcionamento da estrutura dos softwares de auditoria torna-se necessário, porque o auditor precisa ser consciente das possibilidades de erro nos métodos ou até mesmo na forma como foi elaborado o *software*.

No entanto, a criação de mecanismos computacionais com a mesma finalidade do software geral de auditoria possibilita uma maior interação do profissional com os elementos que iram formar o relatório gerado pelo mecanismo, tornando o trabalho muito mais consciente.

No que toca ao desejo de reunir alguns procedimentos, que por algum motivo o auditor considera em seu programa de auditoria relevante executar, mas por ser um procedimento extra, ele possivelmente não foi previsto pelos criadores do software diminuindo assim, a sua aplicabilidade. Entretanto, quando existe um mecanismo criado por este mesmo auditor, ele irá reunir com outros mecanismos que foram usados em outros clientes, estabelecendo vínculos entre eles e tornando seu parecer ainda mais embasado por possuir formas adicionais de apuração das evidências.

Dessa forma, essa reunião de recursos computacionais vem a servir de suporte para os testes substantivo em geral não só para os processos de revisão analítica.

Os testes substantivos são aqueles aplicados pelo auditor, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre transações, saldos e divulgações nas demonstrações financeiras que lhe proporcionem fundamentação razoável para emissão de seu relatório. (CREPALDI, 2002, p.166).

Por isso, é importante consolidar a idéia do desenvolvimento de ferramentas computacionais, a fim de servir para outros testes, além daquele que inicialmente foram criados, pois torna a ferramenta que o auditor está utilizando aprimorada com características pessoais do auditor, já que com esse tipo de racionalização, haverá uma economia de tempo e também maior aproveitamento dos dados até então processados.

Para isso, torna-se necessário a crescente atualização dos próprios mecanismos para que eles mantenham a flexibilidade e sua aplicabilidade, de forma, a irem acompanhado as mudanças dos recursos disponíveis para a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Principalmente, porque, é cada vez mais rápida a criação e a obsolescência dos recursos tecnológicos, forçando uma rápida reação daqueles que precisam desses recursos da tecnologia da informação.

Dessa forma, torna a capacidade dos profissionais em atualizar-se com novas tecnologias determinante no retorno que o trabalho desse profissional irá gerar para a empresa auditada.

Por isso, é importante que os métodos mecanicistas de auditoria sejam substituídos, sempre que possível, por recursos tecnológicos que possibilitem uma melhor utilização do tempo e do conhecimento do auditor em prol da empresa auditada, em especial, devido à viabilidade que a maioria dos sistemas apresenta com relação ao custo que aquisição, manutenção e adaptabilidade às necessidades específicas de cada profissional da auditoria ao desenvolver os procedimentos de auditoria que julga necessário.

sendo os procedimentos de auditoria um conjunto de técnicas que permitem o auditor a obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. (CRC, 2000, p.169).

Na busca por essas evidências, o auditor precisa trabalhar muitas vezes com um volume considerável de dados, mesmo quando utiliza técnicas de amostragem ou baseia-se numa margem pré-determinada de erro o que possibilita ter um parâmetro frente ao universo de registros passíveis de serem averiguados.

Em função disso, a utilização de mecanismos computacionais torna a rotina de trabalho do auditor mais proveitosa, pois libera o profissional da necessidade de ter que tratar de tabulações e ajustes em arquivos importados do sistema contábil do cliente para depois, sim, ir aplicar os testes que considerar conveniente.

Assim, com a utilização da informática, torna-se possível revisar os procedimentos contábeis nas empresas que adotam o processamento eletrônico de dados, possibilitando ir além dos limites, até então definidos pelo volume de registros que podiam ser averiguados manualmente, sem prejudicar a viabilidade do serviço do auditor.

em certas entidades, alguns dados contábeis e evidências corroboradoras somente se encontram disponíveis em forma eletrônica. Documentos-fontes tais como pedidos de fornecimento, conhecimento de embarque, faturas e cheques são substituídos por mensagens eletrônicas. (BOYTON, 2002, p.214).

Desse modo, mostra-se clara a importância do aprimoramento dos procedimentos de auditoria por meio eletrônico em especial, com o surgimento de novas formas de prestação de serviço como, por exemplo, o mercado de venda eletrônica via internet e também o desenvolvimento de novas linhas de produção surgindo diversas fontes de informações, pertinentes às empresas, oriundas de várias partes do globo.

Com a informatização de praticamente todos os serviços financeiros as empresas incorporaram ao dia-a-dia essa novidade não só por capricho, mas por ser uma condição para a manutenção da competitividade no mundo globalizado.

Conseqüentemente, ocorreram reflexos internos nas empresas.

O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente, afim de avalia-los e planejar adequadamente seu trabalho. (CRC, 2000, p.182).

2.1.5 Aspectos gerais do controle interno

Os controles internos são de extrema importância para que o desenvolvimento das atividades esteja dentro da expectativa de seus proprietários, sócios e acionistas. Já que eles cumprem parte importante na manutenção dos

controles das operações e visam o desenvolvimento operacional, pois Cavalcanti (1996) define que o controle interno é o conjunto de métodos e rotinas que visam a proporcionar proteção aos ativos da empresa e também serem fontes de informação que auxiliam a direção da empresa.

Dentro do universo dos modelos e aplicações dos controles, internos, é possível encontrarmos algumas subdivisões de acordo com o fim que se propõem dentro da visão de auditoria CRC (2000) divide os controles internos em “ambiente de controle”, “controles diretos” e “controles gerais”. Para o “ambiente de controle”, está especificado o grau de confiança que será exigido dos controles e também as modificações que serão feitas para atingir as especificações definidas pela direção da empresa. Já para os “controles diretos”, há algumas divisões, que visam ao melhor controle. São elas: gerenciais, independentes, de processamento e de salvaguarda de arquivos e por fim os “controles gerais” estão divididos em funções “iniciar ou decidir transações”, “registrá-las”, custodiar arquivos.

Portanto, ao inferir essa forma de classificar e dividir os controles internos como foi exposto anteriormente, surge a possibilidade da definição de algumas considerações sobre controles internos:

Quando é citado o “ambiente de controle”, logo pensamos na administração e está correta essa suposição, pois é a partir da conscientização dos administradores da necessidade e da utilidade dos controles internos é que serão dados recursos para o desenvolvimento dos controles internos em sua plenitude de atuação e qualidade Attie (1998, p. 125) explica que “o comportamento dos administradores acerca da integridade e da permanente difusão da cura dos controles internos é essencial para obter eficientes e eficazes sistemas de controle interno”.

A partir da consciência administração da empresa da necessidade dos controles, voltamos a atenção para a forma como podem ser divididos os controles internos, de forma a servirem de barreira para a ocorrência de eventos nocivos para a empresa e ao mesmo tempo serem guias para a eficiência gerencial.

Para isso, a forma citada de classificação “controles diretos” possibilita a visualização dessa estrutura através dos controles gerencias onde ficam definidas as metas e os orçamentos projetados para servirem de parâmetro para o acompanhamento das gerências ao desenvolvimento das atividades da empresa Attie (1998) comenta que a intensidade que a administração apresenta para que os

controles internos atinjam seu fim irá incentivar a também valorização desses controles por parte dos funcionários.

Essa afirmação possui muita importância, quando são tratados os controles independentes. CRC (2000, p. 65) coloca que “são exercidos por pessoas ou departamentos independentes do processo da transação...” como, por exemplo, as conciliações bancárias feitas pela contabilidade, mas os controles de processamento são feitos por pessoas ligadas diretamente às transações, como é o caso dos cobradores de ônibus que, ao receberem a passagem estudantil, conferem, a identificação do passageiro, através da carteira com foto apresentada por este.

No caso dos controles de salvaguarda de ativos, eles possuem, basicamente, a função de limitar o acesso aos ativos e manter sua integridade através, por exemplo, do sistema eletrônico bancário; onde, além da identificação com o código do cartão magnético são solicitadas senhas exclusivas e já há um limite de saque e de transações que aquele cliente ou funcionário pode executar.

Apesar de possuírem uma nomenclatura mais genérica, os “controles gerais” são de extrema importância, pois eles preconizam a segregação de funções que é uma importante forma de evitar a ocorrência de fraudes e proporciona a melhor gerencial dos controles, uma vez que a informação gerada por um departamento da empresa será revisada por outro departamento. Desta forma, há uma quebra nos esquemas fraudulentos que algum departamento ou funcionário tenha desenvolvido.

Por isso, a ligação dos controles internos e os testes de auditoria possuem uma relação indiretamente proporcional, porque quanto mais controles possuir a empresa menor será a quantidade de testes e trabalhos acerca de um determinado procedimento ou registros.

É claro que não é o volume de controles que influencia diretamente esta idéia, e sim a qualidade que eles apresentam, pois a utilização de muitos controles internos sem uma racionalização, acaba absorvendo parte do desempenho da empresa, porque ela disponibiliza funcionários para tratar desses controles, quando estes poderiam estar trabalhando em áreas produtivas.

No entanto, essa posição frente aos controles internos de reduzir os testes quando determinado procedimento possuir algum controle interno, só pode ser considerada se o auditor tiver consciência da eficiência destes controles.

as normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle

interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. (CREPALDI, 2002, p.209).

Com isso, o auditor pode sugerir modificações, a fim de aprimorar o desempenho desses controles, mas esse tipo de implementação é bem desenvolvido pelos auditores internos que possuem um maior contato com os processos da empresa e podem acompanhar os pormenores de cada operação.

Um ponto determinante no retorno que irá proporcionar o trabalho do auditor está na capacidade de distinguir um controle interno relevante dos demais controles similares, que possam vir a existir mesmo que ele não seja restritamente contábil.

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com essas demonstrações, que são, no caso os controles contábeis. Evidentemente se algum controle interno tiver alguma influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de avaliá-lo. (CAVALCANTI, 1996, p.51).

Se esses controles contábeis tiverem sua estrutura baseada nos recursos oferecidos pela informática, fica totalmente inviável o auditor por mais competente que seja, prestar um trabalho confiável a um custo compatível para obter de forma manual uma posição sobre um controle eletrônico em especial quando esses registros estiverem com o documento fonte no formato eletrônico, pois além da possibilidade de ter que escolher uma quantidade grande de registros, eles estarão em formato eletrônico.

Essa situação torna o trabalho de auditoria enfadonho e principalmente caro, pois além do custo do serviço do auditor, haverá o desperdício de material para consulta e impressão de material para testar conciliações, por exemplo.

Outro exemplo de que a informática pode ser uma aliada para a auditoria.

se um cliente mantém em forma eletrônica seu registros e o auditor pode acessa-los diretamente, as limitações para a extensão dos procedimentos de auditoria pode ser significativas. Por exemplo, o auditor pode ser capaz de fazer testes em 100% das transações em uma população, para verificar se esta possui determinada característica. (BOYTON, 2002, p.216).

Sem sombra de dúvidas, a auditoria está obrigada e ser desenvolvida de forma a ser capaz de trabalhar com as tecnologias da informação de forma ainda

mais intensa tanto para o profissional manter-se no mercado, quanto para atingir o objetivo de seu trabalho com eficiência.

2.1.6 Procedimentos de auditoria

Procedimentos de auditoria, segundo Wandell (1982, p. 132), “é o conjunto de investigações técnicas que permitem o auditor formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas...”

É claro que para o auditor chegar a uma conclusão, ele não precisará envolver todo o universo de registros e transações da empresa, porque ele estaria fadado a tornar-se um peso para empresa e seu trabalho dificilmente obedeceria à tempestividade necessária para administração da empresa.

No entanto, a possibilidade da utilização de 100% dos registros do cliente é real quando ele também utiliza em 100% dos seus registros os meios eletrônicos, mas quando isso não acontece, o auditor precisa ter meios de obter uma conclusão consciente e com uma segurança quanto a uma margem de erro determinável.

Para isso, o auditor define de forma estatística ou não qual será a amostra para ser trabalhada e chegar a uma conclusão segura sobre alguma questão.

a amostra selecionada pelo auditor deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período. (CRC, 2000, p.181).

A definição do tamanho da amostra possui uma íntima relação com a relevância que o objeto de estudo da auditoria possui na situação patrimonial e financeira como fica claro nas afirmações anteriores.

A idéia de examinar todo e qualquer registro da contabilidade é uma idéia interessante, porém não podemos pensar que seria um trabalho simples ou seria a solução dos problemas contábeis, principalmente porque teríamos que parar a empresa para fazermos isso, pois dependendo do ritmo que a empresa tem e o volume de registros diários, ela iria gerar mais registros do que seria possível analisar.

Porém, uma forma lógica de ter uma contabilidade mais exata com a realidade é ter controles internos de qualidade. Para o CRC (2000, p. 16) “controle

interno são as rotinas e administrativas ou contábeis com a finalidade de fazer com que os funcionários comprem e respeitem as políticas da empresa e que a integridade dos ativos da empresa seja mantida”.

Para completar a função dos controles internos, é importante possuir uma auditoria interna presente para corrigir, prever e orientar na correção de erros e fraudes, já a auditoria externa precisará saber filtrar as maiores necessidades da empresa para poder aprimorar o trabalho, pois ela não dispõe do mesmo tempo que uma auditoria interna possui.

Portanto, uma das condições para um trabalho de qualidade de auditoria está em saber focar os esforços em áreas da empresa que surtam efeito nas demonstrações contábeis podendo influenciar os usuários das demonstrações contábeis.

em primeiro lugar o auditor externo deve-se preocupar com erros que, individual ou cumulativamente, possam levar os leitores das demonstrações contábeis a terem uma interpretação errônea sobre elas, portanto, o valor desses erros deveria ser significativo em relação às demonstrações contábeis. (CAVALCANTI, 1996, p.21).

É pertinente esse tipo de observação também para auditores internos, pois pode ocorrer que eles, com a intenção louvável, acabem cometendo o erro ao tentar averiguar todos os lançamentos contábeis que além de ser muito caro atrasaria seu trabalho.

Por isso, há uma maior importância com o que possui relevância para as demonstrações contábeis.

Existem diversas formas de abordar a relevância, quando é dado início aos trabalhos de auditoria. Dois itens são de fundamental importância, que sejam entendidos e bem desenvolvidos a relevância de nível de saldo de conta e o saldo material de conta.

O conceito de relevância no nível de saldo de conta não deve ser confundido com o saldo material de conta. O último refere-se ao tamanho de um saldo de conta contabilizado, enquanto o primeiro relaciona-se com o valor monetário de um erro ou classificação indevida que pode afetar a decisão de um usuário. (BOYTON, 2002, p.288).

Está evidente que existem várias formas erradas de trabalharmos a auditoria principalmente se não for seguido um planejamento apropriado e também o escopo

da auditoria não será atingido. Para Crepaldi (2002, p.123), "Os exames de auditoria devem ser planejados e executados com a expectativa de que os eventos relevantes estejam relacionados com as demonstrações contábeis".

A preocupação com o trabalho focado no que surte efeito nas demonstrações é primordial, porém cabe abrir parênteses para a necessidade da prevenção de ocorrências nocivas.

Uma forma de evitar os erros ou fraudes relevantes para empresa é através da revisão analítica de grande parte dos registros de alguma conta com grande probabilidade da ocorrência de irregularidades que por algum motivo não seria detectado nos procedimentos considerados para a mesma.

O tipo de procedimento que possui esta característica é o de revisão integral. Para Marra (2001), a auditoria quando possui o objetivo de apurar erros e fraudes têm justificativa, pois todo esse procedimento em especial é devido à possibilidade da existência de pequenos erros que podem ser um indicativo capaz de levar o auditor ao cerne de algum evento de maior proporção, portanto alguma atenção a eles deve ser dada.

ao fazer julgamento sobre a relevância no nível de saldo de conta, o auditor deve considerar a relação entre esse tipo de relevância e a relevância da demonstração contábil. Essa consideração deve levar o auditor a planejar a auditoria para detectar erros ou classificações indevidas que possam ser imateriais individualmente, mas que agregadas com classificações indevidas em outras contas, possam ser materiais para demonstrações contábeis em conjunto. (BOYTON, 2002, p.288).

Com isso, fica clara a relevância do planejamento da auditoria, pois ela servirá de auxílio para que todos os procedimentos sejam executados com qualidade e objetividade.

2.1.6.1 Procedimentos de auditoria com suporte em recursos informatizados

Quando for feita a revisão analítica, citada anteriormente, e constatar a necessidade de uma maior intervenção por parte dos procedimentos de auditoria, a utilização de informática torna-se ainda mais útil, pois ela irá favorecer o maior alcance dos procedimentos, porque permite manusear mais rápido e tornar mais amplo os testes dos registros contábeis.

se os procedimentos de revisão analítica acusarem variações inesperadas no relacionamentos entre os elementos, ou a existência de flutuações que seriam esperadas, ou ainda outras alterações de origem inusitadas, suas causas devem ser investigadas se o auditor com indicações de anormalidade com significativa influência no resultado de seu exame (CREPALDI, 2002, p.169).

Essa propriedade que a revisão analítica possui está ligada diretamente com a forma como ela é desenvolvida, pois ela compara origens diferentes de dados e estipula a relação esperada entre esses dados e, em pose desse indicativo, caberá ao auditor ir buscar a fonte desta distorção e qual motivo a levou a ocorrer. Boyton (2002, p.216) explica que “procedimentos de revisão analítica estudam relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, para desenvolver expectativas sobre os saldos das demonstrações contábeis”.

Portanto, com a indicação feita pelo procedimento de revisão analítica sobre a existência de possíveis inconsistências, o auditor com as ferramentas de informática adequadas pode aplicá-las para chegar nas operações que formam as distorções detectadas de forma menos desgastante para o profissional e com um custo aceitável.

Além disso, o auditor, ao aplicar procedimentos de revisão analítica, terá base para alguns testes de como, por exemplo, o citado por Attie (1998, p.53) “O teste de saldo substantivo corresponde ao exame aplicado pelo auditor com que se preocupa com a substância que suporta o saldo relativo do item em questão”, mas o retorno de sua aplicação atingirá um melhor resultado se houver a confirmação de oscilação e representatividade em sua apuração.

Porém, além do procedimento de revisão analítica, o teste de detalhe de transações também pode ser auxiliado pela informática como Boyton (2002) explica que ao realizar procedimentos de revisão analítica e constatar variações um elenco de registros contábeis com maior probabilidade de conterem impropriedades pode ser feita através de computadores. Esses computadores podem confrontar um grande número de dados contábeis e financeiros e, dessa forma, o teste de detalhe de transação pode ser aplicado nos registros que apresentaram inconsistências.

Portanto, o teste de detalhe de saldo irá fazer o acompanhamento das operações, desde o documento fonte até o seu registro contábil.

Outro exemplo de teste de detalhe de saldo é dado por Boyton (2002, p. 430): a “Determinação de que os saldos finais nas contas individuais dos clientes coincide

com o saldo da conta-controle”. Esse teste pode ser feito com o auxílio dos recursos da informática, pois ao possuir os registros em meio magnético, há a possibilidade da apuração das operações feitas com cada cliente e reuni-las para formar o saldo com o Razão Cliente ou com o relatório financeiro de clientes a faturar que consta todos os clientes com saldo em aberto.

2.1.7 Programa de auditoria e o risco de auditoria

Em função de ser inviável para o auditor revisar todos os registros contábeis de uma empresa, criando assim, espaço para o que chamamos de risco de auditoria. CRC (p.173, 2000) “Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

Isso só será possível de ocorrer se não for feito um programa de auditoria adequado visando a atingir uma segura análise do objeto a ser auditado, por exemplo, a conta de clientes e também caso o auditor não disponha das ferramentas necessárias para cumprir o que o programa de auditoria aconselha, Boyton (2002 p.216) explica que “o programa de auditoria registra procedimentos que o auditor acredita serem necessários a consecução dos objetivos da auditoria”, portanto o risco de auditoria que é a possibilidade do auditor atestar uma demonstração contábil contendo impropriedades.

Portanto, o risco de auditoria estará na inexistência ou na carência do planejamento da auditoria e nos recursos operacionais de que dispõe.

No entanto, o risco sempre irá ocorrer, pois como foi explicado anteriormente é praticamente inviável revisar todos os registros de uma empresa salvo quando ela estiver iniciando suas atividades, mas uma série de parâmetros também não existiram como, por exemplo, saldos anteriores e estes terão que ser estipulados ou quando uma empresa possuir o volume de registros e documentos suportável pela equipe de auditores.

O risco de auditoria para Boyton (2002, p.297) “é o risco de que o auditor não detecte um erro ou classificação indevida relevante que existe em uma afirmação”. O que pode ser feito é minimizar a possibilidade de sua ocorrência com o auxílio de um programa de auditoria bem desenvolvida e a adoção de recursos informatizados. A

margem de possibilidades de ocorrência de erros não detectáveis torna-se sensivelmente reduzida.

Os exemplos de situações, que pode ocorrer em uma empresa e passarem despercebidas, caso não exista uma auditoria bem planejada e controles internos deficientes são o erro e a fraude que diferem basicamente na intenção com que ocorrem, pois a fraude ela é planejada, já o erro ocorre por diversos motivos como, por exemplo, falta de conhecimento que quem excuta o registro, inversão de valores ao digitar ou até mesmo por alguma inconsistência do sistema.

Já fraude, pode ocorrer de várias formas e isso vai depender das brechas deixadas pelo controle interno que também visa a evitar esse tipo de ocorrência.

Na busca por evidências para o embasamento de seu parecer o auditor precisa estar atento à existência de erros e fraudes, pois esse tipo de ocorrência prejudica a representatividade das informações contábeis. em função, da ação danosa para a empresa no caso das fraudes isso irá repercutir na integridade dos ativos da empresa.

A prevenção e providências para tratar com as ocorrências nocivas são de responsabilidade principalmente da direção da empresa, mas a auditoria deve ser desenvolvida para detectar essas ocorrências e informar a direção com rapidez e não deixar para informar via parecer, pois essa ação pode ser o suficiente para resolver a questão se a direção possuir consciência dos efeitos destes erros ou fraudes apontados pelo auditor.

Além disso, o auditor pode contribuir para a adoção e implantação de controle interno capaz de filtrar essas ocorrências, porém ao tratar o assunto fraude há a necessidade, que seja aberto um parêntese para entender outros fatores que também figuram neste universo.

As irregularidades são intencionais e decorrem da combinação da falta de integridade e mórbido desejo de proveito pessoal, fatores estes imprevisíveis pela experiência histórica, uma vez que toda pessoa é naturalmente íntegra até o determinado momento que deixa de sê-lo (CREPALDI, 2002, p.116).

Esse autor, ao fazer essas afirmações, leva a pensar que uma pessoa cometerá atos ilícitos se for exposta a bens ou situações que são muito pouco controladas, tornando a ação fraudulenta aparentemente segura quanto a identificação e conseqüente represália, por isso essa possibilidade burlar ou encobrir

ações danosas ao patrimônio da empresa deve ser um dos focos da auditoria mesmo não sendo a sua principal função.

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem em efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. (CRC, 2000, p.170).

Um exemplo, bastante claro desse tipo de irregularidade que pode ocorrer quando não há controle eficaz sobre as pessoas e essas possuem acesso irrestrito a ativos da empresa é o “*lapping*” Boyton (2002, p.266) explica que o “*Lapping* é uma irregularidade que resulta em desvio deliberado de entradas de caixa”.

Esse autor explica como isso pode ocorrer e, segundo ele, isso poderia ocorrer se a mesma pessoa que recebe dos clientes também controlasse o razão clientes.

Existem questionamentos quanto à utilização de sistemas eletrônicos, porque tornam os procedimentos passíveis de serem controlados por apenas uma pessoa e não possibilita a ocorrência da segregação de funções que, no caso do *lapping*, seria uma possível solução.

Porém, é importante ressaltar que um sistema computacional bem desenvolvido torna-se incorruptível se realmente possuir na sua estrutura meios de proteção contra ações irregulares ele também permite o acesso de mais de um usuário em tempo real que possibilita o acompanhamento das operações de forma remota sem que o operador saiba que está sendo observado.

Do mesmo modo que os meios eletrônicos possibilitam a sua utilização de forma, ilícita eles também servem para bloquear qualquer ameaça à integridade dos registros, pois o que vai determinar sua eficiência e integridade, vai ser à forma como ele foi desenvolvido.

Portanto, o grau de risco de ações fraudulentas nos sistemas informatizados está ligado a forma como foram criados e quais os propósitos que ele se comprometeram a atingir.

2.1.8 Papéis de trabalho

Uma das ferramentas de auditoria que possui muita importância para o desenvolvimento da auditoria que são os chamados papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor, preparados de forma manual, por meio eletrônico ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. (CRC, 2000, p.169).

As características dos papéis de trabalho estão ligadas a forma pessoal como o auditor desenvolve seu trabalho, pois neles estão esquematizadas suas pesquisas, descobertas e soluções, formas de aplicação das modificações que serão sugeridas principalmente quanto a controles internos. Wandell (1982) exemplifica outras importâncias dos papéis de trabalho como o registro permanente do trabalho realizado, suporte para a emissão de opiniões e também comenta alguns objetivos bem claros sobre os papéis de trabalho como sendo uma meio para a revisão e confirmação das conclusões do auditor e uma fonte de orientação para a modificação dos programas de auditorias futuras.

Além disso, os papéis de trabalho podem ser desenvolvidos de forma eletrônica e recebem algumas funcionalidades que os tornam ainda mais úteis.

A funcionalidade que um papel de trabalho eletrônico atinge é muito grande como exemplifica CRC (1999) um papel de trabalho eletrônico pode servir de ferramenta para elaboração de relatórios automáticos, revisão de procedimentos e indicação de mudanças em controles internos sem a necessidade da intervenção do auditor.

Entre outros benefícios em informatizar os papéis de trabalho, está a possibilidade da troca de informações entre os auditores de uma mesma equipe e fazer o trabalho desenvolvido por um dos auditores venha a auxiliar ao outro da equipe ao compartilharem novas descobertas e funcionalidades para um determinado papel de trabalho, sem a necessidade dos auditores estarem na mesma sala, porque há a possibilidade realizar auditorias ao mesmo tempo em diversos pontos através de redes de comunicação de acesso remoto.

É extremamente desejável que o próprio auditor crie formas pessoais de tratamento de dados devido ao seu conhecimento contábil e por possuir maior propriedade em tratar dos processos e rotinas contábeis do que programadores e ao compartilhar conhecimento com outros auditores esta capacidade é maximizada,

portanto fica inquestionável a busca por um maior aprimoramento tecnológico para auxiliar o trabalho dos auditores.

No entanto, é comum encontrarmos profissionais utilizando programas de computador para apenas manter alguns papéis de trabalho eletrônicos os quais apenas fazem somatórios e organizam os registros.

A elaboração de novos papéis de trabalho está ligado diretamente à criatividade dos auditores contábeis, mas a Resolução CFC nº 1.024 de 15 de abril de 2005 define que os papéis de trabalho devem ser elaborados e reunidos de forma a servirem de base para a fundamentação do parecer do auditor e neles deve constar a extensão do trabalho realizado e seus documentos comprobatórios.

2.1.9 Normas de auditoria

As normas de auditoria constituem os fundamentos legais que nortearam o trabalho dos auditores definindo suas responsabilidades e obrigações.

Através da resolução CFC Nº 781 de 24 de março de 1995 estão definidas Normas Profissionais do Auditor Interno na qual o dever de manter o sigilo mesmo após terminar o trabalho, zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões, afim, de salvaguardar sua imparcialidade.

As normas de auditoria, além de serem um importante instrumento de regularização da profissão de auditoria, também proporciona os padrões e para a divulgação dos dados e também definições sobre assuntos fundamentais para o desenvolvimento da profissão execução dos trabalhos.

Na norma do CFC Nº 830 de 11 de dezembro de 1998 nos traz as informações pertinentes sobre os pareceres dos auditores independentes como, por exemplo, define que deve estar expressa a responsabilidade da direção quanto à elaboração das demonstrações contábeis e quais demonstrações ele se responsabiliza na emissão de sua opinião.

Essa padronização proporcionada pelas normas de auditoria é de suma importância, pois assim independente da forma como o auditor estrutura seu parecer ele terá que seguir as características apontadas nas normas bem como indicações dos requisitos para planejar a auditoria.

Resolução CFC nº 1.035 de 26 de agosto de 2005 Planejamento da auditoria, nessa resolução, uma série de itens estão relacionados visando a melhor

aplicabilidade e funcionalidade do trabalho do auditor como é o caso da definição de extensão dos exames através de contrato firmado com a empresa auditada, conhecer a atividade da empresa auditada, conhecer a legislação aplicada à empresa, principalmente com relação a tributos.

Devido à tamanha utilidade e real obrigatoriedade que há na atuação do auditor dentro das normas de auditoria, a observação dessas normas só irá vir a melhorar o desempenho e valorização do profissional auditor contábil e por conseqüência o Contador.

2.1.10 Relatórios de auditoria

A auditoria possui a capacidade de fornecer as empresas mais do que um parecer sobre as demonstrações contábeis, pois o próprio auditor possui o conhecimento necessário para emitir um relatório com observações sobre aspectos encontrados durante a auditoria.

...os auditores externos passaram a emitir relatórios-comentários, em que são descritos os problemas da maior importância constatado durante o decurso normal do serviço de auditoria, e dadas sugestões para solucioná-los (ALMEIDA, 1996, p.396).

Os tipos de relatórios podem ser formais ou informais. Os informais são segundo Marra (2001, p.528), apenas comunicações verbais aos administradores ou funcionários. Já os formais podem ser em forma curta chamado “Parecer do auditor” e o de forma longa descreve procedimentos e, às vezes, ao final, possuem uma opinião do auditor.

Os tipos de pareceres são:

- **Parecer sem ressalva:** está de acordo com as normas de auditoria e os princípios contábeis;
- **Parecer com ressalva:** limitação ao completo exame das demonstrações, falta de documentos comprobatórios;
- **Parecer adverso:** não está de acordo com as normas de auditoria e os princípios contábeis aceitos;
- **Parecer com abstenção de opinião:** quando auditor não consegue executar os exames a ponto de não conseguir formar uma opinião.

Dessa forma, fica claro que o parecer é a síntese de todos os exames que o auditor executou e com os resultados alcançados formou uma opinião e emitiu seu parecer dentro da classificação acima.

No entanto, em função do conhecimento e experiência que cada auditor possui, cada vez mais eles foram sendo cobrados a apresentarem algo além do parecer que é divulgado para o público em geral, mas o relatório comentário é exclusivo para a direção da empresa, sendo para Almeida (2003) que comenta que ou auditores independentes passaram a emitir “relatórios-comentários”, onde os pontos mais relevantes para a direção são apontados e para eles indicados soluções.

Por isso, o auditor contábil precisa ter consciência e conhecimento sobre as considerações que estiver fazendo, pois Marra (2001) explica que não é só seu status profissional que será ferido, e sim a observância das normas que regulamentam o parecer do auditor.

Outro ponto que surte efeito no parecer do auditor independente é a obtenção da carta de responsabilidade da direção. Boyton (2002) afirma que esta carta irá servir de base para obtenção de evidências, pois nela está a confirmação por parte da direção de que todas as operações estão devidamente registradas e que não há pendências nos relatórios e demonstrações contábeis possibilitando o auditor ter maior respaldo para a apresentação do parecer sem ressalva.

Portanto, a realização dos trabalhos de auditoria devem seguir as normas de auditoria e os princípios contábeis e não seria diferente a necessidade da existência de alguma norma que regulamentasse a apresentação e o desenvolvimento do parecer do auditor independente. Nesse caso, é tratada na resolução CFC Nº 830 de 11 de dezembro de 1998 e alguns dos itens tratados por esta norma é justamente a definição da responsabilidade da administração com relação a veracidade das demonstrações elaboradas e a definição do responsável técnico das mesma que, nesse caso, é representada pelo Contador que assinou as demonstrações contábeis.

No entanto, a responsabilidade do auditor está relacionada com as demonstrações que examinou.

3 METODOLOGIA

O estudo, realizado com a intenção de encontrar formas de aplicação dos procedimentos de auditoria, buscou visualizar formas de aliar esses procedimentos de auditoria à agilidade de processamento dos dados presentes nos recursos da informática.

Na pesquisa bibliográfica é que foram estudados os procedimentos de auditoria e outros fatores presentes na auditoria contábil, necessários para o entendimento e desenvolvimento que um método dedutivo e qualitativo da utilização de facilitadores fornecidos pela informática na aplicação dos procedimentos de auditoria.

Diehi (2004) explica que pesquisa bibliográfica é estudo feito através de livros e artigos científicos, o método dedutivo é feito com base em definições e teoremas para atingir as conclusões e qualitativo é o estudo da complexidades e variáveis que envolvem um determinado problema.

A pesquisa traçou uma linha de raciocínio buscando a aplicação dos procedimentos de auditoria que podiam ser auxiliados por recursos da informática a um custo acessível.

O programa escolhido foi o Excel, presente no pacote *Office* da *Microsoft* devido a sua interface simples e por possuir uma gigantesca biblioteca de objetos que nada mais são que o conjunto de métodos já pré-definidos para executar alguma tarefa.

O passo seguinte, após a escolha do programa, foi saber como tornar útil os recursos desse programa para o trabalho dos auditores.

A primeira condição averiguada foi a exatidão dos cálculos e sua flexibilidade no desenvolvimento de cálculos com inter-relações com outros dados. Essa condição foi facilmente sanada, porque o Excel possui o recurso chamado de tabelas dinâmicas onde, além de fazer cálculos com extrema precisão, possibilita a interação de diversas fontes de informação mesmo que elas possuam um grande volume de registros, fornecendo várias visões do mesmo conjunto de dados.

Na seqüência, foi verificada a extensão dos relatórios comportados em cada planilha do Excel e o número de linhas suportadas é de 65536 linhas, mas esse número é facilmente expandido se for criando vínculos entre diversas planilhas.

No entanto, não é comum a manutenção da tabulação dos dados tal qual é visualizada no sistema de contabilidade das empresas, porque a exportação deles para o meio magnético sofre modificações estruturais.

Devido a isso, surge um grande complicador para a aplicabilidade de qualquer programa de computador que visa a fazer relações entre relatórios se eles não possuírem uma organização semelhante.

Sendo assim o problema com tabulações, torna-se um impecílio para aplicação, por exemplo, dos testes substantivos que ao tentar comparar um relatório financeiro, com um relatório contábil terá que ir corrigindo manualmente cada linha dos relatórios, a fim de conseguir montar uma relação entre eles para depois buscar por evidências. Porém, a solução encontrada foi com o desenvolvimento de macros no Excel que são uma série de ações que são gravadas pelo Excel e podem ser executadas cada vez que o auditor precisar e, desse modo, ele deixa de perder um tempo valioso acertando relatórios e executando processos repetitivos.

No entanto, só a criação das macros não foi o suficientes para criar as condições necessárias para tirar as conclusões adequadas. Então, foram solicitados, a algumas empresas, alguns relatórios como Razões e Relatórios Financeiros, todos em formato magnético, porém eles foram cedidos desde que a identidade da empresa fosse preservada e os dados divulgados não fossem publicados de forma a identificar a empresa ou qualquer pessoa e empresa descritas nos mesmos.

Por isso, alguns dados foram modificados para observar esse pedido, mas foram feitos sem danificar o formato original da estrutura e para as empresas foi dado o nome fictício de “X” e “y”.

4 DESENVOLVIMENTO

4.1 Análise dos dados e demonstração dos facilitadores na aplicação dos procedimentos de auditoria

O desenvolvimento de facilitadores para a aplicação dos procedimentos de auditoria envolveu a definição de alguns pontos que ditariam o desenvolvimento das informações para chegar a alguma conclusão satisfatória.

Sendo assim, foi definido que o melhor programa a ser usado é o Excel em função de suas qualidades operacionais como a facilidade de utilização, segurança quanto à exatidão de seus cálculos, mas também foi determinante o seu baixo custo.

A partir deste ponto, foram desenvolvidos raciocínios buscando aliar dificuldades que os auditores contábeis enfrentam e que possuem alguma ligação possível com a informática para poder comprovar se a criação de ferramentas de informática pode agregar uma maior eficiência na aplicação dos procedimentos de auditoria.

O primeiro item a ser tratado foi o volume de informações que são disponibilizadas pelo cliente do auditor externo ou as informações disponíveis para o auditor interno dentro da empresa que podem apresentar um volume realmente elevado.

O segundo item problemático foi a tabulação apresentada pela maioria dos relatórios quando são exportados para outros sistemas ou quando seu arquivo muda de extensão, pois fica desconfigurado e para o auditor torna-se confusa a sua análise.

Desse modo, torna o trabalho do auditor muito massante, mesmo que ele faça uma limpeza manual no arquivo.

Por isso, foram desenvolvidas algumas macros do Excel que fazem a aplicação de modificações que o auditor irá escolher, porque ao analisar a situação dos relatórios, foi constatado que a data, o número do documento, o lote de lançamento, o número do lançamento e o valor estão numa mesma célula da planilha e também o histórico está deslocado uma linha para baixo, impossibilitando a realização de qualquer tipo de soma ou classificação útil dos dados.

A Figura 1 a seguir representa o relatório fornecido por uma empresa que foi denominada de "X", em função da não autorização da divulgação de sua identidade.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
7771												
7772		11622 /00-Hosp Sao Sebastiao Martir										
7773	30/05/2006	11622	Lot.000	12325	1115		25,50	0				
7774		Pgto 11622 /00-Hosp Sao Sebastiao Martir										
7775	30/05/2006	11776	Lot.000	12328	1312	123,20		0				
7776		11776 /00-Juliana Moraes de Lima										
7777	30/05/2006	11776	Lot.000	12328	1115		123,20	0				
7778		Pgto 11776 /00-Juliana Moraes de Lima										
7779	30/05/2006	11734	Lot.000	12328	1312	42,00		0				
7780		11734 /00-Assoc Franciscana Assist Saude										
7781	30/05/2006	11734	Lot.000	12329	1115		42,00	0				
7782		Pgto 11734 /00-Assoc Franciscana Assist Saude										
7783	30/05/2006	11343	Lot.33712332	1312		108,00		0				
7784		11343 /00-Sonia Colares										
7785	30/05/2006	11343	Lot.337	12332	1115		108,00	0				
7786		Pgto 11343 /00-Sonia Colares										
7787	30/05/2006	11358	Lot.140	12334	1312	180,00		0				
7788		11358 /00-Baldina Paiva Borba										
7789	30/05/2006	11358	Lot.140	12334	1503	180,00		0				
7790		Recebto 11358 /00-Baldina Paiva Borba										
7791	30/05/2006	11358	Lot.140	12334	1115		180,00	0				
7792		Pgto 11958 /00-Baldina Paiva Borba										
7793	30/05/2006	11959	Lot.997	12350	1312	343,68		0				
7794		11959 /00-Renata Cunha da Cunha										
7795	30/05/2006	11959	Lot.997	12350	1115		343,68	0				
7796		Pgto 11959 /00-Renata Cunha da Cunha										
7797	30/05/2006	11959	Lot.997	12350	11099	343,68		0				
7798		Recbto 11959 /00-Renata Cunha da Cunha										
7799	30/05/2006	11972	Lot.140	12354	1312	489,80		0				
7800		11972 /00-Corsan										

Figura 1 – Arquivo importado diretamente do sistema de contabilidade da empresa “X”.

Esse arquivo foi importado diretamente do programa de contabilidade adotado pela empresa “X” para a extensão “txt”. Este formato é um dos mais básicos e simples encontrados.

Portanto, ao receber esse arquivo, a macro que fará a organização dos dados teve como base o entendimento que seria necessário para separar o relatório em sua estrutura básica, data, número do documento, número do lote de lançamento, número do lançamento, histórico, débito e crédito.

No entanto, para poder definir uma pré-estrutura para o trabalho da macro, o relatório foi dividido em oito colunas, conforme a estrutura básica comentada anteriormente com o auxílio do assistente de importação de texto como está ilustrado na Figura 2 a seguir.

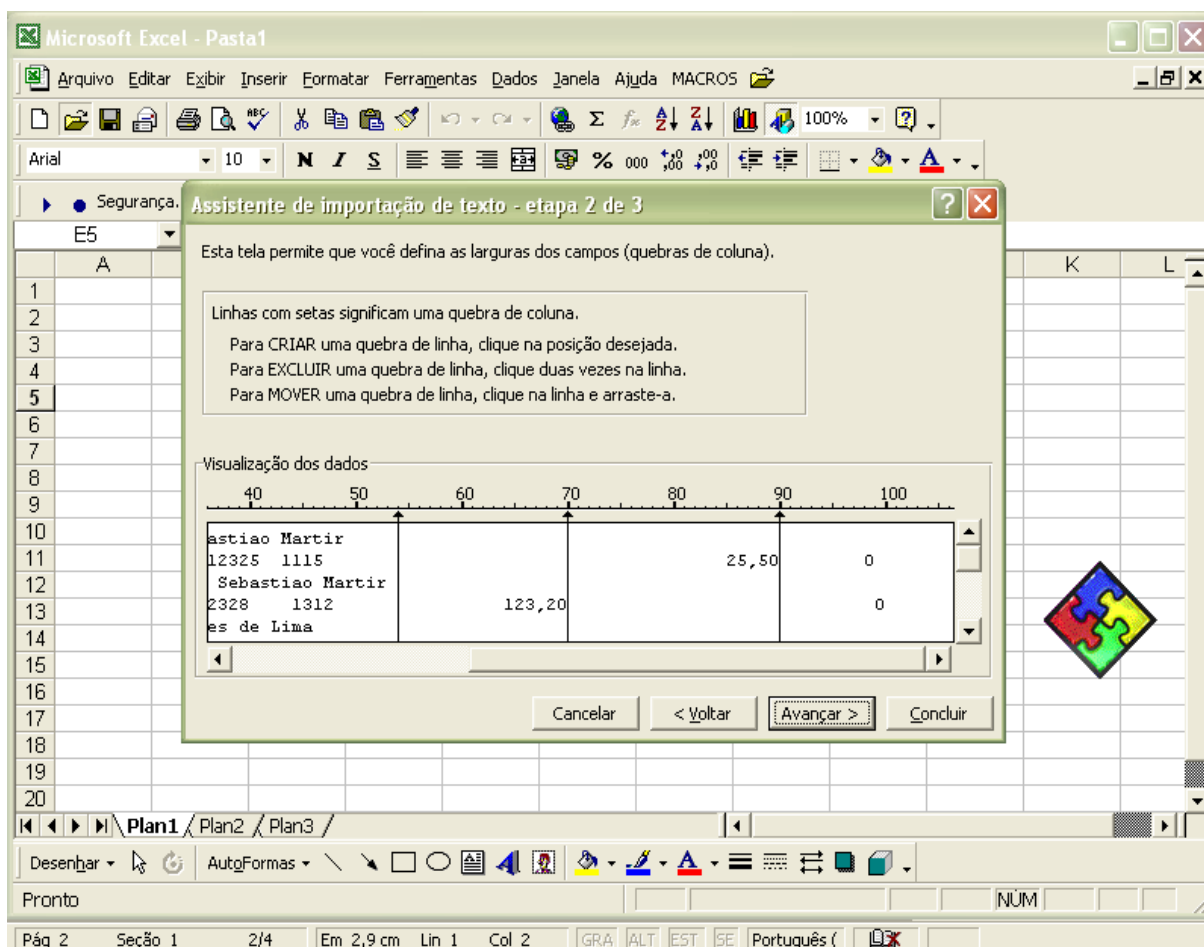


Figura 2 – Assistente de importação de texto.

A partir do alicerce básico proporcionado por essa pequena pré-organização dos dados, foi montada uma série de classificações e fórmulas condicionais, visando a serem capazes de facilitar a aplicação dos procedimentos de auditoria como, por exemplo, teste de transações, teste de composição de saldo e conciliações.

Porém, a aplicação desse recurso é totalmente ajustável, como será demonstrado na seqüência, comprovando a utilidade e aplicação desse facilitador para a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Portanto, para tornar esse facilitador capaz de proporcionar a confirmação ou não das hipóteses traçadas para este trabalho, foram pensadas e montadas seqüências de modificações que a macro do Excel deveria executar no arquivo, para deixá-lo em uma condição de fácil aplicação de procedimentos de auditoria.

A primeira modificação foi classificar o arquivo pro data seguido pelo lote do lançamento depois pelo documento. Desta forma, é possível conciliar o relatório de forma a deixar reunidos os valores que atendem as condições de serem da mesma

data estar no mesmo lote e possuir o mesmo número de documento. Assim é possível conciliar a integração dos lançamentos contábeis.

Porém, isso apenas não é capaz de facilitar o trabalho do auditor. Então, foi pensada uma fórmula condicional que após a classificação citada anteriormente compare se o débito e o crédito se são iguais. Quando essa condição for satisfeita, ele apresentará a palavra “EXCLUIR”. Desta forma, o auditor não precisará olhar lançamento por lançamento para saber se ele fecha.

A primeira parte dos recursos desenvolvidos está demonstrada na Figura 3 a seguir, mas alguns outros recursos visualizáveis serão comentados na seqüência.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	UFSM				987,98		987,98			
2					Jader B. Vaz		1.810,36	822,38		
3										
4										
5	30/5/2006	11622	Lot.000	12325	Pgto 11622/00-Hosp Sao Sebastiao Ma	1115		25,50	0	.
6	30/5/2006	11776	Lot.000	12328	11776 /00-Juliana Moraes deLima	1312	123,20		0	EXCLUIR
7	30/5/2006	11776	Lot.000	12328	Pgto 11776/00-Juliana Moraes de Lim	1115		123,20	0	EXCLUIR
8	30/5/2006	11734	Lot.000	12328	11734 /00-Assoc FranciscanaAssist	1312	42,00		0	EXCLUIR
9	30/5/2006	11734	Lot.000	12329	Pgto 11734/00-AssocFranciscana Ass	1115		42,00	0	EXCLUIR
10	30/5/2006	11343	Lot.337	12332	11343 /00-Sonia Colares	1312	108,00		0	EXCLUIR
11	30/5/2006	11343	Lot.337	12332	Pgto 11343/00-SoniaColares	1115		108,00	0	EXCLUIR
12	30/5/2006	11358	Lot.140	12334	11358 /00-Baldina Paiva Borba	1312	180,00		0	.
13	30/5/2006	11358	Lot.140	12334	Recebto 11358 /00-Baldina Paiva Borb	1503	180,00		0	EXCLUIR
14	30/5/2006	11358	Lot.140	12334	Pgto 11958/00-Baldina PaivaBorba	1115		180,00	0	EXCLUIR
15	30/5/2006	11959	Lot.997	12350	11959 /00-Renata Cunha da Cunha	1312	343,68		0	EXCLUIR
16	30/5/2006	11959	Lot.997	12350	Pgto 11959/00-RenataCunhada Cunha	1115		343,68	0	EXCLUIR
17	30/5/2006	11959	Lot.997	12350	Recbto 11959 /00-Renata Cunha da Cun	11099	343,68		0	.
18	30/5/2006	11972	Lot.140	12354	11972 /00-Corsan	1312	489,80		0	.
19										
20										
21										
22										

Figura 3 – Formatação dos dados importados da empresa “X” após a execução da macro.

Nas colunas “G” e “H” e na linha 2 foi feito o somatório do débito e do crédito apresentado no relatório proporcionando a aplicação do teste de saldo, a fim de confirmar o saldo apresentado nas demonstrações contábeis como Balancetes e Demonstração do Resultado do exercício. Assim, bastará importar a conta contábil apropriada para essa finalidade como, por exemplo, as contas de receita de vendas.

Já na célula “G1” está a diferença entre débito e crédito que será uma referência para o auditor, porque se ele preferir ir excluindo os lançamentos que estão fechando, ele confirmará que não excluiu por engano algum lançamento, pois mudará o valor da diferença.

No entanto, na célula “H1”, se for digitado o valor da diferença entre débito e crédito, a célula “E1” ficará zerada, portanto isso evitará que após algum tempo o auditor esqueça qual diferença deveria estar apresentando o relatório e assim permitirá que ele delegue essa tarefa de excluir os lançamentos para um de seus assistentes.

Porém, esse tipo de processo pode tornar-se extremamente demorado e nem sempre o auditor terá tempo pra fazer uma análise de lançamento por lançamento, ainda mais se ele tiver consciência que as contas contábeis que ele está inspecionando possuem, em sua grande parte correspondência entre débito e crédito.

Entretanto, a necessidade de encontrar a operação que está causando erro de integração contábil é importante que seja encontrada, pois ela será o fundamento para justificar a opinião do auditor.

Por isso, foi pensada uma forma de utilizar o recurso das macros do Excel para realizar esse processo em poucos segundos.

Esse recurso exigiu uma série de testes e horas de simulações até chegar em uma seqüência de fórmulas condicionais que possibilitassem a eliminação dos registros que estão fechando sem que o relatório seja danificado e que siga as classificações e correlações apresentadas anteriormente, mas principalmente seja executado sem a necessidade da atenção do auditor em todas as tarefas.

Sendo assim, alguns dos objetivos que este trabalho possui, estariam sendo atingidos, pois além de auxiliar a aplicação dos procedimentos de auditoria, ele dinamiza o trabalho do auditor, já que ele pode utilizar esses recursos sempre que quiser, podendo fazer o transporte de um cliente para outro ou reaplicar em qualquer relatório.

A forma como foi desenvolvida essa complementação das operações possui uma lógica bastante clara, porém ela garante a todas as condições de segurança para não levar o auditor ao erro, porque ela segue a classificação de data, lote, número de lançamento e valor do débito e crédito, mas esse recurso se adequará a qualquer mudança que o auditor considerar pertinente.

Porém, ela só considera correto ou fechado o lançamento que obedecer às condições mínimas definidas para elas que serão comentadas na decorrer do trabalho.

As respostas deste complemento são apresentadas pelo conjunto de colunas “O” e “Q” para débitos e “P” e “R” para créditos serão indicados os respectivos valores que atendem a as condições de fechamento controladas pelas colunas “K” e “M” para débitos e “L” e “N” para créditos.

A síntese da operação que as colunas K, L, M e N fazem é transcrever a diferença entre débito e crédito entre a coluna “G” e “H” para cada crédito e débito com relação a um valor imediatamente em célula superior ou inferior. O resumo que é feito dos lançamentos que cumprirem a condição de fechados são transcritos nas colunas O, P, Q e R. neste caso do exemplo da Figura 4 a seguir.

	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T
1													
2	822,38			D>C	D>C	C>D	C>D	D>C	D>C	C>D	C>D		
3													
4													
5	25,50	0		-	25,50	-	(97,70)	0	25,5	0	25,5		
6		0	EXCLUIR	-	-	97,70	-	0	0	123,2	0		
7	123,20	0	EXCLUIR	-	-	-	81,20	0	0	0	123,2		
8		0	EXCLUIR	-	-	(81,20)	-	0	0	42	0		
9	42,00	0	EXCLUIR	-	-	-	(66,00)	0	0	0	42		
10		0	EXCLUIR	-	-	66,00	-	0	0	108	0		
11	108,00	0	EXCLUIR	-	-	-	(72,00)	0	0	0	108		
12		0		180,00	-	72,00	(180,00)	180	0	180	0		
13		0	EXCLUIR	-	(180,00)	180,00	-	0	0	180	0		
14	180,00	0	EXCLUIR	-	-	-	(163,68)	0	0	0	180		
15		0	EXCLUIR	-	-	163,68	-	0	0	343,68	0		
16	343,68	0	EXCLUIR	-	-	-	-	0	0	0	0		
17		0		343,68	-	-	(489,80)	343,68	0	0	0		
18		0		489,80	(343,68)	489,80	-	489,8	0	489,8	0		
19													
20													
21													
22													

Figura 4 – Apresentação dos resultados dos cálculos feitos automaticamente pela macro do Excel.

No entanto, para que essa condição de fechado o lançamento os registros devem cumprir os requisitos de serem, neste caso, da mesma data, mesmo número de lançamento e lote e também apresentarem o valor zero, com diferença entre seu registro a débito e a crédito apresentado nas colunas, K, L, M e N.

Se essa condição não for cumprida uma fórmula condicional transcreve o valor correspondente da coluna “G” ou “H”. Essas fórmulas são demonstradas na

Figura 5, a seguir, e oferecem a clareza necessária ao entendimento do processo até então descrito.

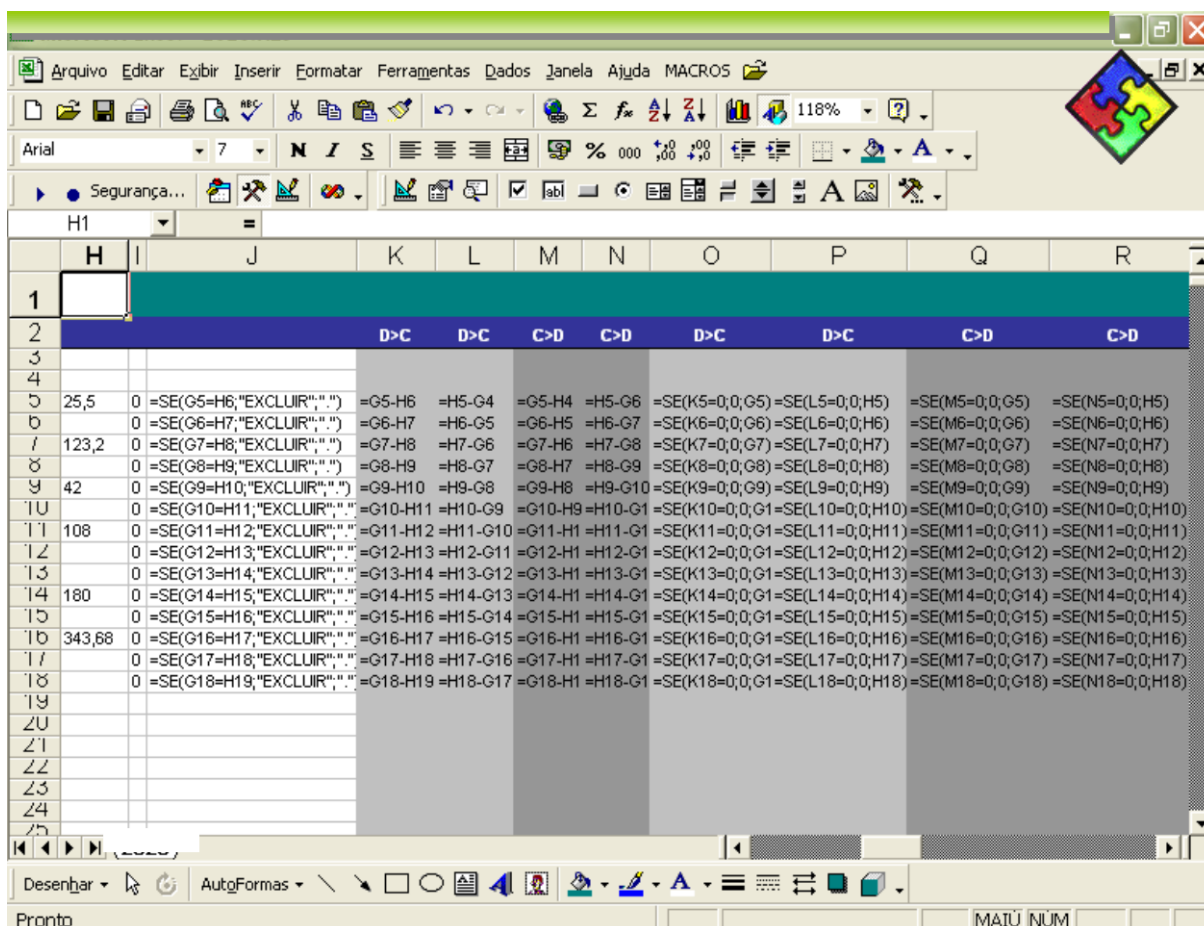


Figura 5 – Síntese das fórmulas condicionais montadas automaticamente pela macro do Excel.

Nos testes feitos para encontrar formas de aplicação dos procedimentos de auditoria com o auxílio da informática, foi utilizado o facilitador comentado anteriormente e feito os confronto dos lançamentos da conta de clientes a receber com aproximadamente 10.000 linhas de registros, com o relatório financeiro de contas a receber que formou 9.000 linhas de registro após a importação. Ambos os relatórios estavam sem nenhuma tabulação e então foi feito confronto do relatório financeiro com o contábil revelando a existência de cinco clientes com erros de contabilização, pois uma parte dos registros financeiros não estava prevista na parametrização para integração dos registros contábeis.

Nesse caso, se o auditor tivesse decidido realizar os testes por amostragem ou de forma manual, mesmo que ele escolhesse uma amostra grande, seria difícil encontrar manualmente e correria o risco de não encontrar o erro na amostra

escolhida. No exemplo citado, mesmo com o pequeno número de erros eles apresentavam relevância para as demonstrações devido à diferença de R\$ 47.850,64 apresentada por eles.

Outra simulação realizada foi a importação do extrato bancário do *site* da empresa e a importação do razão que, nesse caso, é uma conta do ativo, devido ao saldo positivo da conta e foram realizados testes de conciliação para confirmar que todos os registros estavam devidamente registrados na conta correta. Nesse caso, foi confirmada a exatidão, mas o que chamou a atenção foi a velocidade como foi confirmada a correspondência dos relatórios, possibilitando o auditor ter maior espaço de tempo para análise dos demonstrativos que apresentem problemas.

Porém, além do volume que os arquivos podem apresentar, eles podem possuir dados que não possuem nenhuma correspondência de datas e números de lançamentos, mas ao analisar os dados, os lançamentos estão registrados de forma correta. Isso pode ocorrer, por exemplo, com a conciliação das informações geradas pelas filiais das empresas, pois a contabilização, por exemplo, da baixa de estoque pode sofrer variações significativas em relação à matriz.

Isso pode ocorrer porque a matriz realiza a integração dos registros em um período em que para a filial ainda está ocorrendo o lançamento das notas do fim do período, ou o procedimento de integração contábil ocorre sem o prévio aviso aos responsáveis pelos almoxarifados das filiais e com isso gera diferença entre o registro da filial e a real utilização que ocorreu na filial.

Portanto, uma saída para a apuração desta distorção seria a contagem física dos estoques toda a vez que for feita a integração contábil, mas para uma empresa com diversos estoques e de grande volume isso é totalmente desgastante tanto para os funcionários quanto para a gerência operacional da empresa. Porém, se a diferença entre os arquivos do Razão das contas de estoque da matriz e as contas de estoque da filial pode apontar um grupo de registros que não fecham o saldo de baixa do estoque e isso facilita a busca pela diferença, pois o auditor pode averiguar a contabilização apenas do grupo de notas que geraram a diferença.

Por isso, foi pensado outro facilitador para esse serviço e ele funciona basicamente com a importação dos arquivos do mecanismo anterior, pois ele arruma os dados e organiza dentro dos dados cronológicos que os relatórios apresentam.

Porém, para todos eles, os registros não serão considerados como fechados, porque eles não cumprem todas as condições de ser da mesma data, mesmo lote e

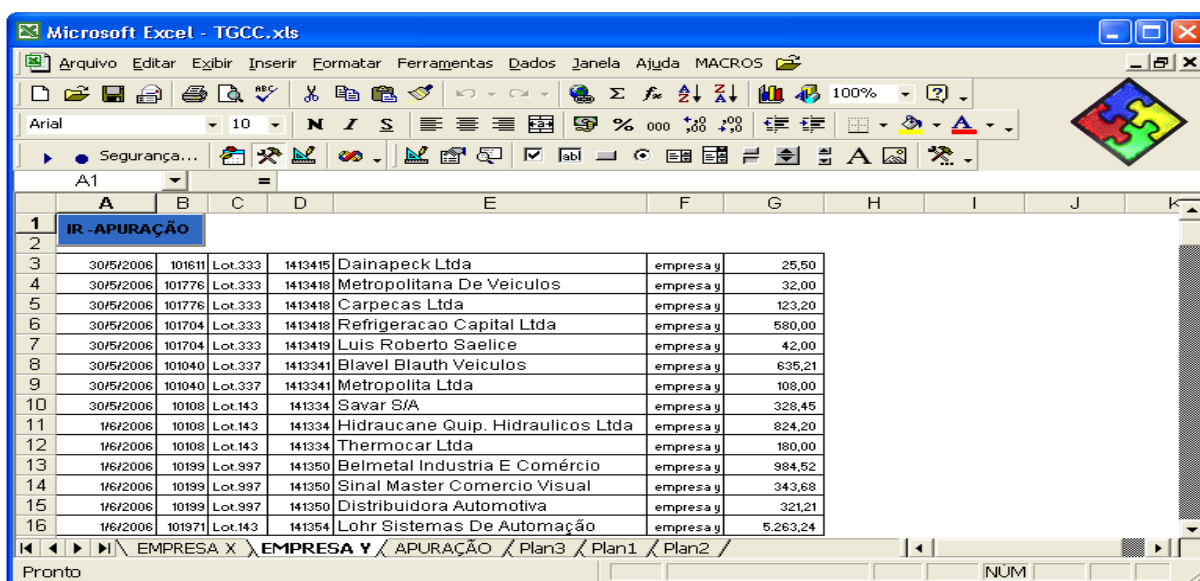
possuir o mesmo número de lançamento, mas ao testar o saldo da conta, ela fechará com o saldo contabilizado se forem compensadas as diferenças encontradas entre datas e registros pendentes.

Devido à possibilidade da existência de inconsistências que podem existir nos programas de contabilização do estoque, permite o lançamento de notas em datas anteriores ao fechamento contábil e também pode ocorrer o não lançamento contábil do estoque pelos funcionários responsáveis pelo lançamento e controle do estoque.

Portanto, para saber se o mecanismo cumpriria o objetivo de facilitar e dinamizar o trabalho do auditor ao aplicar os procedimentos de auditoria foram desenvolvidas quatro planilhas com co-relações de modo a testarem relatórios de origens diferentes e proporcionarem um maior domínio da movimentação e contabilização do estoque.

O teste foi elaborado com a importação do Razão de todas as contas de estoque da empresa “X” para a planilha chamada de “empresa X” e o Razão da filial chamada de empresa “Y” foi importado para a planilha “empresa Y”.

Na Figura 6 e na Figura 7 a seguir, estão as planilhas citadas anteriormente e nelas será possível o auditor realizar testes de saldo e fazer alguns ajustes. Como será visto foi colocada na coluna “F” a identificação da empresa “Y” e “X” para facilitar a identificação das empresas que possuem inconsistências.



	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
1	IR - APURAÇÃO										
2											
3	30/5/2006	101611	Lot.333	1413415	Dainapeck Ltda	empresa y	25,50				
4	30/5/2006	101776	Lot.333	1413418	Metropolitana De Veiculos	empresa y	32,00				
5	30/5/2006	101776	Lot.333	1413418	Carpeças Ltda	empresa y	123,20				
6	30/5/2006	101704	Lot.333	1413418	Refrigeracao Capital Ltda	empresa y	580,00				
7	30/5/2006	101704	Lot.333	1413419	Luis Roberto Saelice	empresa y	42,00				
8	30/5/2006	101040	Lot.337	1413341	Blavel Blauth Veiculos	empresa y	635,21				
9	30/5/2006	101040	Lot.337	1413341	Metropolita Ltda	empresa y	108,00				
10	30/5/2006	10108	Lot.143	141334	Savar S/A	empresa y	328,45				
11	1/6/2006	10108	Lot.143	141334	Hidraulcane Guip. Hidraulicos Ltda	empresa y	824,20				
12	1/6/2006	10108	Lot.143	141334	Thermocar Ltda	empresa y	180,00				
13	1/6/2006	10199	Lot.997	141350	Belmetal Industria E Comércio	empresa y	984,52				
14	1/6/2006	10199	Lot.997	141350	Sinal Master Comercio Visual	empresa y	343,68				
15	1/6/2006	10199	Lot.997	141350	Distribuidora Automotiva	empresa y	321,21				
16	1/6/2006	101971	Lot.143	141354	Lohr Sistemas De Automação	empresa y	5.263,24				

Figura 6 – Dados da empresa “Y” após a formatação feita pela macro do Excel.

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	IR - APURAÇÃO							
2								
3	30/5/2006	101611	Lot.333	1413415	Dainapeck Ltda	empr. X		25,50
4	30/5/2006	101776	Lot.333	1413418	Metropolitana De Veiculos	empr. X		32,00
5	30/5/2006	101776	Lot.333	1413418	Carpecas Ltda	empr. X		123,20
6	30/5/2006	101704	Lot.333	1413418	Refrigeracao Capital Ltda	empr. X		580,00
7	30/5/2006	101704	Lot.333	1413419	Luis Roberto Saelice	empr. X		42,00
8	30/5/2006	101040	Lot.337	1413341	Blavel Blauth Veiculos	empr. X		635,21
9	30/5/2006	101040	Lot.337	1413341	Metropolita Ltda	empr. X		108,00
10	30/5/2006	10108	Lot.143	141334	Savar S/A	empr. X		328,45
11	1/6/2006	10108	Lot.143	141334	Hidraucane Quip. Hidraulicos Ltda	empr. X		824,20
12	1/6/2006	10108	Lot.143	141334	Thermocar Ltda	empr. X		180,00
13	1/6/2006	10199	Lot.997	141350	Sinal Master Comercio Visual	empr. X		343,68
14	1/6/2006	10199	Lot.997	141350	Distribuidora Automotiva	empr. X		321,21
15	1/6/2006	101971	Lot.143	141354	Lohr Sistemas De Automação	empr. X		5.263,24

Figura 7 – Dados da empresa "X" após a formatação feita pela macro do Excel.

Porém, para fazer o confronto das informações, foi necessário desenvolver uma planilha adicional que fica oculta, mas de fundamental importância, porque ela será a responsável pela montagem dos dados capaz de formar a estrutura capaz de montar o saldo e identificar a origem dos registros que formam cada período.

A planilha citada é chamada de "Plan3" e nela estão as fórmulas básicas que possuem como finalidade reunir os dados das planilhas "empresa X" e da "empresa Y" de forma a deixar os dados intercalados, mas para isso foi preciso criar todas as fórmulas, pois não se trata apenas de copiar e colar e depois classificar os dados, porque os dados não ficariam intercalados, já que eles ficarão na seqüência lógica.

No entanto, para que seja montado o relatório capaz de organizar os dados para a apuração de cada saldo diário e seja identificado o montante, foi pensando um conjunto de fórmulas que compensam a diferença de tamanho que normalmente ocorre entre relatórios de origens distintas. Portanto as fórmulas devem ser capazes de identificar a falta de valores para uma determinada planilha sem desconsiderar os valores presentes nas demais planilhas e, nesse caso, será colocado o valor "zero" nos campos correspondentes a cada linha da planilha que faltar dados, para torná-la equivalente em extensão com a sua planilha de referência.

Portanto, para atingir a condição de intercalação dos dados, exigiu uma montagem trabalhosa da fórmula apresentada na Figura 8, a seguir.

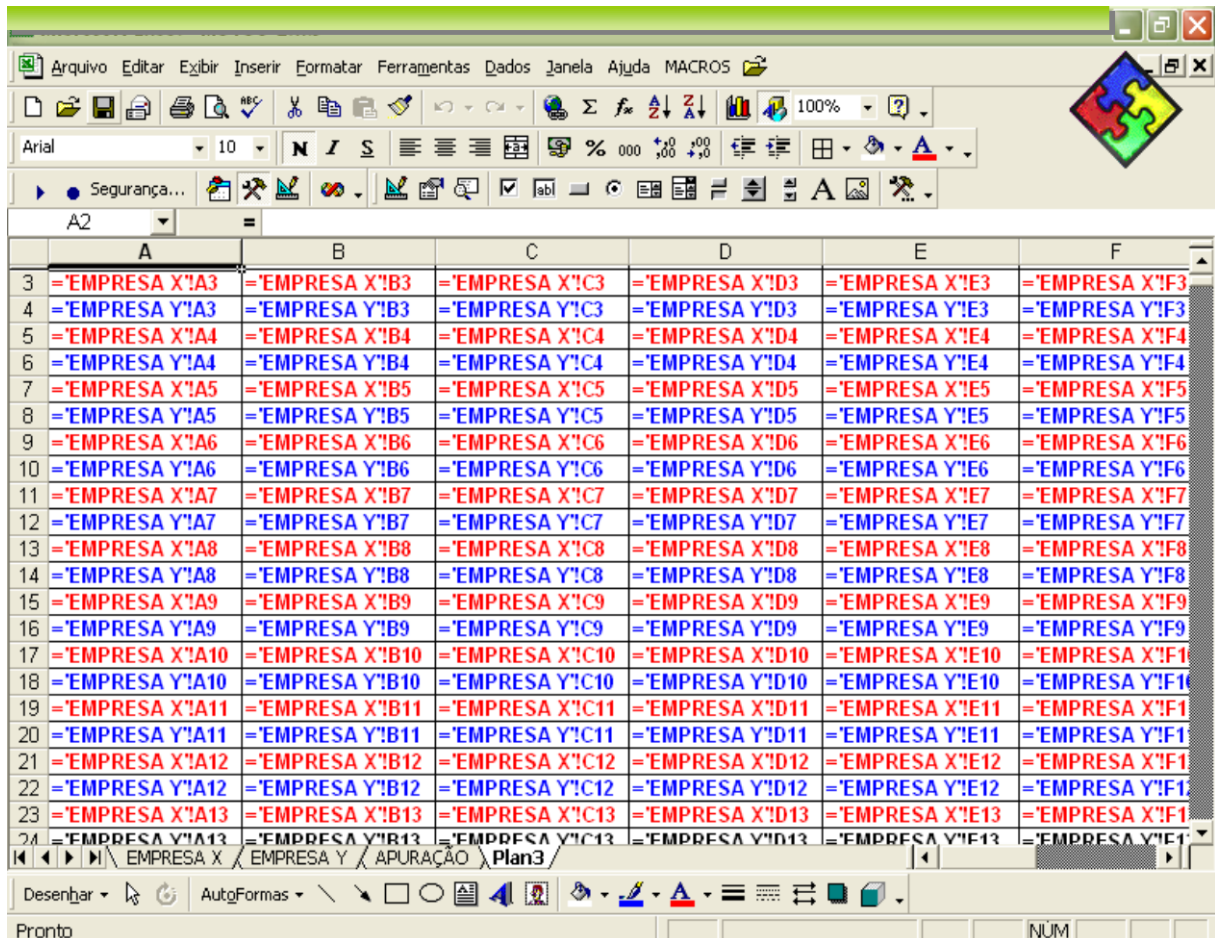


Figura 8 – Apresentação das fórmulas na planilha Plan3.

Esta é a primeira parte do conjunto de planilhas inter-relacionadas que farão a montagem do saldo e a sinalização do período que os relatórios apresentam saldos equivalentes.

Para tanto, foram criados botões com funções específicas e no caso das planilhas empresa “X” e “Y” elas possuem o botões “ir-apuração”. No botão “ir-apuração”, ele possui uma pequena macro que remete para a planilha apuração.

No entanto, é na planilha “apuração” que estão os botões com maior operacionalidade, onde além dos botões “ir-empresa X” e “ir-empresa Y” o botão “execução” é o que possui maior funcionalidade, porque ele irá fazer a importação dos dados da planilha “plan3” que ficará oculta fará o preenchimento da coluna “A” até a “K” que será o suficiente para comportar 8 colunas de dados conforme a Figura 9 a seguir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	K	L
1		EXECUÇÃO	IR - EMPRESA X	IR - EMPRESA Y				580,00	580,00		Ok!!!
3	30/5/2006	101611 Lot.333	1413415 Dainapeck Ltda	empr. X	-	25,50	-	(25,50)	-		
4	30/5/2006	101611 Lot.333	1413415 Dainapeck Ltda	empresa y	25,50	-	-	25,50	-		
5	30/5/2006	101776 Lot.333	1413418 Metropolitana De Veiculos	empr. X	-	-	32,00	(32,00)	-		
6	30/5/2006	101776 Lot.333	1413418 Metropolitana De Veiculos	empresa y	32,00	-	-	32,00	-		
7	30/5/2006	101776 Lot.333	1413418 Carpecas Ltda	empr. X	-	-	123,20	(123,20)	-		
8	30/5/2006	101776 Lot.333	1413418 Carpecas Ltda	empresa y	123,20	-	-	123,20	-		
9	30/5/2006	101704 Lot.333	1413418 Refrigeracao Capital Ltda	empr. X	-	-	-	-	-		
10	30/5/2006	101704 Lot.333	1413418 Refrigeracao Capital Ltda	empresa y	580,00	-	-	580,00	-		
11	30/5/2006	101704 Lot.333	1413419 Luis Roberto Saelice	empr. X	-	-	42,00	(42,00)	-		
12	30/5/2006	101704 Lot.333	1413419 Luis Roberto Saelice	empresa y	42,00	-	-	42,00	-		
13	30/5/2006	101040 Lot.337	1413341 Blavel Blauth Veiculos	empr. X	-	-	635,21	(635,21)	-		
14	30/5/2006	101040 Lot.337	1413341 Blavel Blauth Veiculos	empresa y	635,21	-	-	635,21	-		
15	30/5/2006	101040 Lot.337	1413341 Metropolita Ltda	empr. X	-	-	108,00	(108,00)	-		
16	30/5/2006	101040 Lot.337	1413341 Metropolita Ltda	empresa y	108,00	-	-	108,00	-		
17	30/5/2006	10108 Lot.143	141334 Savar S/A	empr. X	-	-	328,45	(328,45)	-		
18	30/5/2006	10108 Lot.143	141334 Savar S/A	empresa y	328,45	-	-	328,45	-	580,00	
19	1/6/2006	10108 Lot.143	141334 Hidraucane Quip. Hidraulicos L	empr. X	-	-	824,20	(824,20)	-		
20	1/6/2006	10108 Lot.143	141334 Hidraucane Quip. Hidraulicos L	empresa y	824,20	-	-	824,20	-		
21	1/6/2006	10108 Lot.143	141334 Thermocar Ltda	empr. X	-	-	180,00	(180,00)	-		
22	1/6/2006	10108 Lot.143	141334 Thermocar Ltda	empresa y	180,00	-	-	180,00	-		
23	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Belmetal Industria E Comércio	empr. X	-	-	984,52	(984,52)	-		
24	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Belmetal Industria E Comércio	empresa y	984,52	-	-	984,52	-		
25	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Sinal Master Comercio Visual	empr. X	-	-	343,68	(343,68)	-		
26	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Sinal Master Comercio Visual	empresa y	343,68	-	-	343,68	-		
27	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Distribuidora Automotiva	empr. X	-	-	321,21	(321,21)	-		
28	1/6/2006	10199 Lot.997	141350 Distribuidora Automotiva	empresa y	321,21	-	-	321,21	-		
29	1/6/2006	101971 Lot.143	141354 Lohr Sistemas De Automação	empr. X	-	-	5.263,24	(5.263,24)	-		
30	1/6/2006	101971 Lot.143	141354 Lohr Sistemas De Automação	empresa y	5.263,24	-	-	5.263,24	-		
31											

Figura 9 – Formatação e apresentação dos resultados após a aplicação da macro do Excel.

A planilha execução possui fórmulas que fazem a soma da diferença do saldo débito e crédito, mas quando essa soma for diferente de zero, ao chegar no último registro de cada dia ela deixará visível o valor acumulado.

O auditor quando estiver fazendo a conciliação das informações ele pode excluir os dados que apresentaram saldo zero, pois nessas datas estão fechando os valores da matriz com os da filial, mas se por um descuido ele excluir qualquer registro que não devia irá aparecer à mensagem “erro!!!” no campo onde agora é visualizado a mensagem “ok!!!”

Esse facilitador proposto possui um parâmetro dentro da macro que é executada pelo botão “execução” para fazer a atualização dos dados oriundos das demais planilhas, portanto o auditor pode fazer o acompanhamento do saldo das contas importadas através da célula “H1”.

Sendo assim, esse mecanismo dá liberdade para o auditor importar, configurar os dados da forma que julgar mais conveniente e se o profissional tiver a

capacidade de criar novos papéis de trabalho eletrônicos, a partir desses dados, seu trabalho ficará mais completo, sua eficiência será expandida e o esforço de seu trabalho será bem mais aproveitado.

Após a criação dos facilitadores até então comentados, houve a possibilidade da criação de novas formas de aplicar os procedimentos de auditoria com suporte nesses recursos da informática.

Em função disso, foram desenvolvidas algumas formas de aplicação dos facilitadores ligando-os aos papéis de trabalho, porque os papéis de trabalho são de fundamental importância para que seja atingido o escopo da auditoria.

Desse modo, visando à economia do tempo do auditor contábil com redigitações das informações apuradas com os facilitadores ou através de seus testes nos papéis de trabalho foi desenvolvido um facilitador que possibilita a criação de relatórios sistemáticos de acordo com a necessidade do auditor, pois ele permite que sejam escolhidos dados específicos dentro de um conjunto de dados.

Dessa forma, o auditor pode fazer testes de saldos, testes de transações até mesmo conciliações com um relatório que possui só os dados que o auditor escolher na ordem que escolher mesmo que os dados estejam misturados em diversas colunas.

No entanto, para desenvolver esse tipo de facilitador foi necessário desenvolver uma macro do Excel capaz de reunir frações das fórmulas que tomariam com base alguns dados que o auditor define, como é o caso da ordem que ele deseja que sejam importados os dados. Nesse facilitador, que foi chamado de Importação Fragmentada e nele está a montagem da idéia exposta anteriormente, o auditor pode fazer a escolha de quais dados devem ser transcritos para um determinado papel de trabalho.

Devido à intenção do desenvolvimento de facilitadores ligados à aplicação dos procedimentos de auditoria terem como objetivo a funcionalidade com a devida segurança e clareza, foram desenvolvidas fórmulas condicionais para a prevenção de ocorrências capazes de danificar a apuração dos dados como, por exemplo, o não preenchimento de algum campo importante pelo auditor necessário para a aplicação do facilitador e uma pequena parte dessas fórmulas está demonstrada na Figura 10 a seguir.

	A	B	C	F	G	AE
7	C	B2	U			C2
8		=	A	B	B	=SE(AJ8=\$AD\$10;"", Plan1)
9	0	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A9)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A9)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A9)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A9)	
10	1	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A10)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A10)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A10)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A10)	A
11	2	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A11)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A11)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A11)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A11)	
12	3	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A12)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A12)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A12)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A12)	
13	4	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A13)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A13)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A13)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A13)	B = SE(AN\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
14	5	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A14)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A14)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A14)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A14)	C = SE(AR\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
15	6	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A15)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A15)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A15)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A15)	D = SE(AV\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
16	7	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A16)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A16)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A16)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A16)	E = SE(AZ\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
17	8	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A17)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A17)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A17)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A17)	F = SE(BD\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
18	9	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A18)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A18)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A18)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A18)	G = SE(BH\$8=\$AD\$10;"", Plan1)
19	10	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A19)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A19)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A19)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A19)	
20	11	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A20)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A20)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A20)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A20)	
21	12	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A21)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A21)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A21)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A21)	
22	13	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A22)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A22)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A22)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A22)	
23	14	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A23)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A23)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A23)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A23)	
24	15	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A24)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A24)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A24)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A24)	
25	16	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A25)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A25)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A25)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A25)	
26	17	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A26)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A26)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A26)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A26)	
27	18	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A27)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A27)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A27)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A27)	
28	19	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A28)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A28)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A28)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A28)	
29	20	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A29)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A29)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A29)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A29)	
30	21	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A30)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A30)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A30)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A30)	
31	22	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A31)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A31)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A31)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A31)	
32	23	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A32)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A32)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A32)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A32)	
33	24	=SE(\$AJ\$8=\$AD\$10;"", \$A33)	=SE(\$AK\$8=\$AD\$10;"", \$A33)	=SE(\$AN\$8=\$AD\$10;"", \$A33)	=SE(\$AO\$8=\$AD\$10;"", \$A33)	

Figura 10 – Disposição e demonstração das fórmulas condicionais da planilha Plan 3.

Porém, esse conjunto de fórmulas fica oculta no facilitador que após a importação do relatório de origem, não importando a tabulação que possui para a planilha chamada “Plan1” na planilha “Plan3”, onde se encontram essas fórmulas, será aplicado o conjunto de macros desenvolvidas com finalidades específicas e estão vinculadas a botões como o “Importar” que atualizará a seqüência de fórmulas com as colunas definidas pelo auditor através da digitação da letra correspondente a coluna onde está o dado no relatório de origem e para o botão “Validar” com aplicação em toda a planilha está a tradução da fórmula tornando visível a escolha do auditor. Isso fica demonstrado na Figura 11, a seguir, onde que foi aplicada a escolha do auditor para a “coluna A” e na “coluna B” estão as fórmulas antes da validação. Como pode ser observado foi utilizado o mesmo relatório da Figura 3 apresentada anteriormente.

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following structure:

	AJ	AK	AL	AM	AN	AO	AP	AQ	AR
1	Importar	Importar	Importar	Importar	Importar	Importar	Importar	Importar	Importar
2	Validar			Validar					
7	COLUNA "A"				COLUNA "B"				
8	C	W	V	E	C	E	A	D	t
10	Lot.000	Pgto 11622/00-Hosp Sao Sebastiao Ma			=concatenar(Plan1!C 1;Plan1!E1;Plan1!A1;Plan1!D1;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
11	Lot.000	11776 /00-Juliana Moraes deLima			=concatenar(Plan1!C 2;Plan1!E2;Plan1!A2;Plan1!D2;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
12	Lot.000	Pgto 11776/00-Juliana Moraes de Lim			=concatenar(Plan1!C 3;Plan1!E3;Plan1!A3;Plan1!D3;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
13	Lot.000	11734 /00-Assoc FranciscanaAssist			=concatenar(Plan1!C 4;Plan1!E4;Plan1!A4;Plan1!D4;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
14	Lot.000	Pgto 11734/00-AssocFranciscana Ass			=concatenar(Plan1!C 5;Plan1!E5;Plan1!A5;Plan1!D5;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
15	Lot.337	11343 /00-Sonia Colares			=concatenar(Plan1!C 6;Plan1!E6;Plan1!A6;Plan1!D6;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
16	Lot.337	Pgto 11343/00-SoniaColares			=concatenar(Plan1!C 7;Plan1!E7;Plan1!A7;Plan1!D7;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
17	Lot.140	11358 /00-Baldina Paiva Borba			=concatenar(Plan1!C 8;Plan1!E8;Plan1!A8;Plan1!D8;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
18	Lot.140	Recebto 11358 /00-Baldina Paiva Borb			=concatenar(Plan1!C 9;Plan1!E9;Plan1!A9;Plan1!D9;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
19	Lot.140	Pgto 11958/00-Baldina PaivaBorba			=concatenar(Plan1!C 10;Plan1!E10;Plan1!A10;Plan1!D10;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
20	Lot.997	11959 /00-Renata Cunha da Cunha			=concatenar(Plan1!C 11;Plan1!E11;Plan1!A11;Plan1!D11;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
21	Lot.997	Pgto 11959/00-RenataCunhada Cunha			=concatenar(Plan1!C 12;Plan1!E12;Plan1!A12;Plan1!D12;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
22	Lot.997	Recbto 11959 /00-Renata Cunha da Cun			=concatenar(Plan1!C 13;Plan1!E13;Plan1!A13;Plan1!D13;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate
23	Lot.140	11972 /00-Corsan			=concatenar(Plan1!C 14;Plan1!E14;Plan1!A14;Plan1!D14;\$AG\$5;\$AH\$5;)				=concate

Figura 11 – Demonstração do efeito da aplicação das macros do Excel e das fórmulas montadas.

Conforme a figura anterior, é possível identificar que foram escolhidos para a “coluna A” o lote de lançamentos seguido de duas colunas em branco W e V e seguido do histórico dos lançamentos.

Com esses recursos, foi possível visualizar que a capacidade de aliar os procedimentos de auditoria com os recursos da informática está diretamente ligado com a capacidade do auditor em desenvolver, de forma eficiente, os procedimentos de auditoria com auxílio dos recursos da informática.

5 CONCLUSÃO

O trabalho que foi desenvolvido, com a intenção de buscar as ferramentas da informática capazes de servirem de auxílio para a aplicação dos procedimentos da auditoria contábil, desenvolveu algumas aplicações da informática aliada a procedimentos de auditoria para confirmar se realmente há a possibilidade da utilização das ferramentas, que a informática proporciona de forma a tornar mais dinâmica a aplicação das técnicas de auditoria.

Porém, através da pesquisa de livros de auditoria e da legislação aplicada à auditoria contábil possibilitou a formação do embasamento científico sobre os procedimentos de auditoria e suas finalidades, mas também a própria busca definições de auditoria, controles internos, papéis de trabalho que serviram de guia para o desenvolvimento deste estudo e apuração de sua conclusão.

Portanto, com o desenvolver deste estudo, ficou clara a dificuldade que há para os auditores aplicarem os procedimentos de auditoria em informações no formato magnético, pois diversos fatores pesam contra o desenvolver pleno do trabalho do auditor, como a falta de recursos operacionais para tratar com dados em grande volume, a falta de recursos para a exportação de dados dos programas de contabilidade e a dificuldade de adaptação dos recursos de auditoria para o trabalho de cada auditor.

A partir da pesquisa bibliográfica, foi possível saber que os papéis de trabalho são fortes aliados do trabalho do auditor e que, ao serem desenvolvidos no formato magnético, podem apresentar características adicionais capazes de agilizar a troca de informações entre os membros de uma equipe de auditoria e também aprimoram a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Alem disso, durante a pesquisa bibliográfica, outros itens foram abordados e possuem íntima relação com o desenvolvimento de qualidade dos procedimentos de auditoria, como é o caso do programa de auditoria que traz o planejamento dos trabalhos de auditoria visando a abordar todos os pontos importantes para atingir o objetivo que determinada auditoria está comprometida.

Porém, no momento que foram estudados as características e definições dos controles internos ficou evidente o efeito que os controles internos surtem nos trabalhos do auditor, pois a qualidade e eficiência dos controles internos é que

definirá a quantidade de testes e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Outro item estudado de suma importância para o contexto da auditoria contábil foi o próprio profissional de auditoria e ficou enfatizado que há relevância no aprimoramento do conhecimento do auditor nas áreas tecnológicas principalmente nas áreas ligadas à informática.

O profissional de auditoria precisa saber lidar com os recursos tecnológicos como foi comentado anteriormente, mas esse estudo mostrou que a informática pode ser desenvolvida de forma a auxiliar o auditor contábil sem torná-lo preso a processos informatizados onde ele é mero expectador, pois o auditor detém o conhecimento, contábil e entende o contexto da empresa que está auditando.

Portanto, o auditor contábil é capaz de desenvolver meios informatizados capazes de auxiliar o seu trabalho de forma mais objetiva e personalizada a um custo mais viável.

O desenvolvimento prático do estudo mostrou que existem formas de aplicar procedimentos de auditoria e foi sugerido e demonstrado que é possível criar ferramentas informatizadas e aplicar os procedimentos de auditoria com recursos disponíveis a todos os auditores, dinamizando o trabalho a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Dessa forma, conclui-se que realmente a aplicação dos procedimentos de auditoria pode ser desenvolvida com um programa de computador genérico como o excel e que a aplicação das ferramentas desenvolvidas por um programa de computador torna mais dinâmica a aplicação dos procedimentos de auditoria como foi demonstrado nos facilitadores sugeridos.

6 REFERÊNCIAS

Almeida, Cavalcanti Marcelo **Auditoria**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996;

Almeida, Cavalcanti Marcelo **Auditoria**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003;

Attie, Willian **Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998

Boyton, C. Willian; Johnson, N. Raymond; Kell; G. Walter **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos . São Paulo: Atlas,2002;

Carmona, Tadeu **Programação de planilhas em VBA**. São Paulo: Digerati Books,2006;

Crepaldi, Aparecido, Silvio **Auditoria contábil teoria e prática**. 2..ed. São Paulo: Atlas 2002;

Fraga, Simone **Programando com Excel 2000**. São Paulo: Visual Books, 2001;

Hilário Franco, Ernesto Marra **Auditoria contábil**. 4.. ed São Paulo: Atlas 2001;

Conselho Regional de Contabilidade, Rio grande do sul. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 19. ed. RS: CRC, 2000;

Conselho Regional de Contabilidade Rio grande do sul. **Auditoria Independente Auditoria Interna Perícia Contábil**. Porto Alegre: CRC, 2005;

Conselho Regional de Contabilidade, São Paulo. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. SP: Atlas, 2000;

Conselho Regional de Contabilidade São Paulo. **Auditoria por meios eletrônicos**. SP: Atlas, 1999;

Waddell, Harold Ryne **Manual de auditoria** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1982.