
A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E DE AVALIAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES: ESTUDO DE CASO ENVOLVENDO O FUNDO DE RECUPERAÇÃO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (FUNRES) COM BASE NA AUDITORIA OPERACIONAL

Roberto Sérgio do Nascimento¹

1. Introdução

Didaticamente, quando se fala em auditoria, a literatura contábil brasileira aborda o assunto estabelecendo dois campos macros de atuação: a auditoria externa e a interna, sendo esta última também conhecida como Controle Interno.

Do exame das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, confirma-se a adoção desse binômio. Dentre os normativos do CFC, destacam-se as Resoluções nº 780/95 - NBC T 12 – que dispõe sobre normas gerais de execução dos trabalhos e de elaboração do relatório do auditor interno; e a de nº 820/97 - NBC T 11 - que versa sobre o mesmo assunto, mas voltado ao auditor independente.

Como o foco do presente estudo parte da visão da auditoria interna, necessário se faz a apresentação do que vem a ser Controle Interno, nos moldes da auditoria moderna. Para isto, foi selecionada a definição abordada por ALMEIDA (1996, p. 50) que assim definiu a importância do controle interno:

“o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A partir do estudo da auditoria interna, vem-se desenvolvendo atualmente nova modalidade de análise que visa transpor os limites da auditoria tradicional, integrando a esta o item avaliação das rotinas aplicáveis aos recursos humanos, materiais e financeiros.

Desta forma surgiu a auditoria operacional que, segundo FREITAS (1992, p. 122), possui o escopo de:

- a) “analisar o planejamento, a organização e os sistemas internos de controle administrativo;

¹ Mestre em Administração de Empresas, Prof. Assistente da Universidade Federal do Ceará (UFC), Prof. do Curso de Especialização em Auditoria (UFC), Prof. do Curso de Especialização em Controladoria (UFC), Analista de Controle Externo do TCU, lotado na Secex-CE.

- b) avaliar a eficiência e a economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros;
- c) avaliar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos”.

2. Origem do termo Auditoria Operacional (AO)

No âmbito da administração pública, o termo auditoria operacional foi utilizado inicialmente em 1971, durante o VII Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI – tendo sido aceito por diversos países, dentre eles Canadá, EUA, Inglaterra, Austrália e Suécia, que utilizam esses preceitos de controle e avaliação.

Por sua vez, na América Latina, a expressão foi introduzida pelo Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras (ILACIF), hoje denominado Organização Latino-Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

Em relação à adoção dessa nomenclatura por parte das empresas, não se têm registros específicos quando do emprego inicial dessa modalidade de fiscalização, muito embora saiba-se que houve uma evolução natural da auditoria interna frente às áreas tradicionalmente auditadas: contabilidade, finanças, patrimônio e pessoal.

3. Natureza da Auditoria Operacional

AAO está voltada para a melhoria do processo administrativo, diferentemente do escopo fundamental da auditoria contábil ou financeira que objetiva a emissão de parecer sobre a adequação dos demonstrativos contábeis às normas aplicáveis à contabilidade.

Autores, como FÉDER (1988, p. 5), salientam que a AO “*preocupa-se com as operações atuais, enfatiza o presente e as melhorias possíveis*”. Portanto, deve-se concentrar nas áreas críticas, de risco relevante ou aquelas em que haja debilidade de procedimentos por parte do controle interno.

Também conhecida por auditoria de gestão, gerencial, programática, de amplo escopo, “value for money”, de desempenho e de mérito, tem por preocupação a observância do cumprimento dos 3 (três) “es” (eficiência, eficácia e economicidade) por parte da companhia ou entidade examinada.

Aqui há de se fazer uma pequena ressalva quanto aos conceitos apresentados por GIL (1998, p. 21) que estabelece sutil diferenciação entre auditoria operacional e gestão. Esse autor é de opinião que a revisão/avaliação/emissão de processos e resultados exercidos em linha de negócios/produtos/serviços para a AO, deva restringir-se ao ambiente passado/presente, enquanto que a auditoria de gestão deveria abranger o horizonte presente/futuro.

OGASAWARA, citando trabalho editorial publicado pela Fundação Canadense para a auditoria integrada (1995, p. 99), enfatiza a necessidade do conhecimento preciso daqueles termos que compõem o tradicional conceito de AO:

- a) “Economia – se refere aos termos e condições conforme aos quais se adquirem bens e serviços em quantidade e qualidade apropriadas, no momento oportuno e ao menor custo possível. É dizer gastar menos.
- b) Eficiência – consiste em obter a utilização mais produtiva de bens materiais e de recursos humanos e financeiros. É dizer gastar bem.
- c) Eficácia – É o grau em que os programas estão atingindo os objetivos propostos. É dizer gastar criteriosamente”.

Considerada evolução natural da auditoria tradicional, como salientado inicialmente, a AO não possui sistematização e estudos próprios, destarte o arcabouço sedimentado da auditoria interna/externa.

Conhecer a AO significa estabelecer os parâmetros que a diferenciam do modelo tradicional, como forma de identificar os limites para o alcance dos objetivos pretendidos e as características do trabalho a ser executado, de modo que os resultados sejam maximizados.

A metodologia a ser adotada deve ser própria e requer procedimentos específicos de coletas de informações que são alteráveis a cada novo trabalho. Assim, dificilmente o auditor operacional utilizará os mesmos papéis de trabalhos que utilizou no exame anterior. Como as avaliações são díspares, ou seja, existem adversidades naturais de revisão e análise, exige-se maior interação do profissional com o ente/empresa auditada.

O auditor operacional não deve ter em mente somente as normas da profissão contábil. Necessita de outros conhecimentos, de outras disciplinas, tais como: economia, estatística, administração, engenharia, direito e psicologia, pois as atividades desses profissionais envolvem diversas disciplinas do conhecimento humano; são multidisciplinares.

Corroborando a tese acima levantada, ROCHA (1990, p. 76) conclui que a natureza distinta dos objetos de estudo constitui “*fator dificultante quando do estabelecimento de uma metodologia de trabalho para a auditoria operacional que seja comum a todo esse universo*” (universo auditado).

Estabelecer a ótica que diferencia o modelo tradicional e a AO pode ser, então, a melhor alternativa de entendimento do contexto em que se encontra o modelo analisado, e é de fundamental importância.

Pela abordagem da auditoria contábil, p. ex., seria comum que o parecer do auditor sobre os demonstrativos contábeis de determinada empresa fosse pela regularidade, tendo em vista que os lançamentos contábeis, a formação de provisões e os pagamentos de tributos demonstrem fidedignamente as relações que representam. Entretanto, com base nesses mesmos relatórios, o auditor operacional pode detectar que um montante substancial de despesas constantes da DRE são desnecessárias ou inoportunas. A conclusão do auditor seria, então, pela proposição de questionamentos quanto à conveniência das mesmas, ou a necessidade de análises mais criteriosas quanto à realização ou não de receitas futuras a elas vinculadas.

Diante disto, conclui-se que para um mesmo objeto o auditor pode apresentar conclusões diferenciadas, dependendo do escopo desejado: se operacional, poderá

deter-se na análise de aspectos relacionados à gestão da empresa/entidade; se contábil, o exame será restrito aos aspectos de conformidade dos procedimentos em pertinência às normas contábeis.

4. Fases e procedimentos aplicáveis à AO

Como forma de consolidar a metodologia a ser aplicada à AO, a doutrina enfatiza alguns parâmetros mínimos a serem seguidos pelos auditores, quando da realização de trabalhos dessa natureza, como segue: fase de planejamento, execução do trabalho e relatório de auditoria.

4.1 Fase de planejamento: nesta etapa o auditor procura se familiarizar com a empresa/entidade, mediante a realização de visitas às unidades operacionais, ambienta-se com a legislação aplicável (estatutos, organogramas, regimento interno, normas e políticas organizacionais vigentes, conhece relatórios), realiza entrevistas com diretores, chefes de produção, unidades de serviços e mantém contato com a auditoria interna. A revisão e avaliação das atividades desenvolvidas pelo controle interno constituem-se em uma das análises fundamentais a serem executadas preliminarmente, de modo a serem identificadas as áreas críticas e determinadas a natureza e o alcance dos testes que deverão ser aplicados ao controle interno. Estes itens de verificação não são exclusivos, mas apenas indicativos de sugestões a serem seguidas. A percepção do auditor será o melhor guia na solicitação de documentos, informações e conhecimento do seu cliente. A ênfase dada a esta gama de dados deve ir ao encontro do esforço do auditor em definir o alcance do trabalho que será posto em execução na fase seguinte. Neste sentido deve identificar que áreas, empresas/companhias e fluxos serão objetos da auditoria. Como o planejamento se constitui no norte de todo o trabalho, aconselha-se que o auditor dispense tempo suficiente, de modo que esta etapa não venha a ser prejudicada por situação não prevista ou previsível. Entretanto, isto não significa afirmar que arestas não possam ser amparadas e eventuais desvios não possam vir a ser corrigidos durante a fase de execução do trabalho, pois o planejamento não pode ser entendido como uma “camisa de força”, mas como linhas mestras de atuação dos profissionais envolvidos.

4.2 Execução do trabalho: uma vez identificado o campo de atuação, MARTINS (1990, p.15) sugere atividades que podem ser verificadas pelo auditor nesta fase:

- a) cumprimento de requisitos legais em consonância com o espírito das leis que regem o órgão ou entidade;
- b) eficácia operacional;
- c) utilização efetiva, eficiente e econômica dos recursos humanos, materiais e financeiros;
- d) confiabilidade dos registros financeiros e dos dados estatísticos;
- e) emprego de técnicas de circularização (fornecedores e clientes).

A AO parte de importantes pressupostos: verificação e avaliação. A primeira variável depende sobremaneira das características pessoais do profissional envolvido na execução do trabalho (acuidade, observação, capacidade de relacionar problemas

e discutir soluções). Daí podem surgir questionamentos relacionados à estrutura organizacional, à existência de controles ou à reformulação destes. Por exemplo: a estrutura organizacional deve ser mudada? O nível de controles é aceitável? Há necessidade de controles adicionais? Qual o custo de instalação de outros controles? A segunda variável – avaliação – envolve elementos de comparação que requerem a utilização de indicadores de desempenho como forma de possibilitar a aferição do desempenho esperado em contraposição ao realizado.

Em ambos os casos, busca-se otimizar o desenvolvimento operacional das empresas, de maneira que as atividades possam ser desempenhadas com menor custo, em menor espaço de tempo e com maior economia de recursos.

4.3 **Relatório de auditoria:** consiste no relato dos achados e orientações aos usuários. A exposição deve ser fundamentada mediante elementos convincentes, conclusivos e relevantes. A recomendação deve primar pela objetividade, clareza, concisão e imparcialidade, objetivando que o auditado convença-se da aplicabilidade da orientação, como bem enfatizado por SILVA (2000, p. 54). Destarte, frise-se que cada relatório deve ser adaptado à matéria e à natureza dos achados, vez que as situações tratadas geralmente são singulares e requerem soluções específicas. O relatório, em si, pode ser dividido em 4 macros subdivisões: sumário (histórico, circunstâncias gerais da empresa e campo de atuação do trabalho), achados de auditoria, recomendações propostas e pequena conclusão.

5. Exemplo prático de auditoria operacional no setor público

O exemplo sob análise foi extraído de auditoria operacional executada pelo Tribunal de Contas da União – TCU – no Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo – FUNRES.

De acordo com o trecho inicial do relatório de auditoria, o escopo do trabalho centrou-se na avaliação do impacto sócio-econômico do Funres, desde sua criação até o exercício de 1997, visando estabelecer um modelo metodológico que permitisse avaliar os impactos sócio-econômicos dos fundos constituídos por renúncias de receitas públicas regionais e verificar a inserção do Funres nas políticas federais e estaduais de desenvolvimento regional.

Estabelecidos os marcos da atuação do trabalho – linhas mestras das etapas de planejamento e execução –, elaborou-se a caracterização histórica da economia do Estado do Espírito Santo (ES) até a criação do Funres, de modo que a autoridade apreciadora pudesse compreender, em amplitude, o modelo adotado no Estado, as fontes de captação e de aplicação das receitas, assim como as formas de atuação do fundo.

Além desses aspectos, a equipe de auditoria fez considerações quanto à metodologia de planejamento que seria adotada, à natureza de seleção dos projetos mantidos pelo fundo, às ações de acompanhamento dos objetivos individuais dos projetos selecionados e ao relato da participação do Funres na economia capixaba.

O ponto relevante no trabalho da equipe referiu-se à proposta de fundamentos para o estabelecimento de metodologia de avaliação dos impactos sócio-econômicos e ambientais decorrentes da aplicação de recursos do Funres. A partir deste ponto principal, a equipe identificou necessária a implantação das seguintes orientações:

- a) importância de a base de comparação levar em consideração os benefícios gerados para a economia capixaba, ao invés de simplesmente o gestor possuir a noção de produto agregado bruto do projeto apresentado;
- b) relevância da necessidade de coleta de dados estatísticos em diversas etapas do projeto para fins de avaliação, em intervalo de tempo previamente determinado;
- d) considerações sobre o estabelecimento de variáveis para avaliação do impacto sócio-econômico, relacionadas às dimensões econômica, social e ambiental;
- e) estabelecimento de critérios de avaliação que *“objetivam alargar os aspectos a serem observados na mensuração dos impactos sócio-econômicos do Funres na economia do ES. Os critérios são os seguintes: critério de efetividade, critério de integração e complementariedade, critério de longevidade, critério de concentração, critério de competitividade, critério institucional e critério de atratividade”*.

Do estudo pôde-se identificar as seguintes conclusões, que merecem destaque:

- a) no período de 1975 a 1979, os ingressos do Funres contra os investimentos realizados por grandes empresas instaladas no Estado (CST, CVRD, e Aracruz Celulose) giraram em torno de 57 milhões e 3 bilhões, respectivamente;
- b) dimensionado o montante de recursos aportados no Funres (14 milhões), quando em comparação com os demais: FINOR (658 milhões) e FINAM (453 milhões), denota-se percentual pouco expressivo, muito embora os empreendimentos mantidos pelo FINOR/FINAM referiram-se a toda uma região e não somente a um único Estado;
- c) os setores mais beneficiados pelos incentivos fiscais do Funres foram o industrial (78,02%), seguido pelo setor de turismo (13,51%) e de agricultura (8,47%);
- d) os gêneros que apresentam maior taxa de mortalidade são: material de transporte, 100%; madeira, 100%; produtos de matéria plástica, 87,11% e metalurgia, 62,37%. Os gêneros têxtil, bebidas, papel e papelão possuem taxa de mortalidade 0%, ou seja, nenhuma empresa apoiada pelo Funres pertencente a essas atividades foi desativada;
- e) pode-se observar que a média da taxa de mortalidade dos projetos beneficiados pelos Funres - subscrição de debêntures em ações - foi de 18,46%. O setor agrícola é o que apresenta a maior taxa, 29,97%. Em

seguida, tem-se o setor industrial e o setor de turismo, que apresentam, respectivamente, as taxas de 19,06% e 6,71%.

À vista dos dados levantados, dentre outras proposições, foram sugeridas medidas corretivas relativas a:

- a) melhoria do sistema de controle de análise e aprovação de projetos, no intuito de compatibilizar o desembolso dos recursos às metas e objetivos de desenvolvimento estabelecidos em planos regionais e nacional;
- b) elaboração de estudos para avaliação da eficácia e eficiência do FINOR, FINAM e FUNRES que devem contemplar: custo de operação, limitação de aplicação dos recursos em inversões fixas e grau de liberdade possuído pelo agente administrador do fundo para utilização dos recursos;
- c) outras ações de caráter legal: respeito a leis, normas e políticas internas.

6. Algumas considerações sobre o estudo de caso

Do estudo de caso abordado, observou-se que o escopo do trabalho centrou-se em apresentar aspectos gerais de organização, administração e utilização dos recursos, de maneira que fosse, na primeira etapa, apresentado diagnóstico da situação atual do Funres. Tal análise serviu como instrumento de conhecimento das ações do fundo, aspectos do seu gerenciamento e importância da sua participação junto à economia capixaba. Também pode ser entendida como a maneira de a equipe deliberar acerca da natureza e do alcance das variáveis que seriam selecionados para o início do trabalho de campo.

A visão geral do objeto auditado – empresa, projeto, métodos de trabalho – influenciam decisivamente na maneira como a análise deve ser direcionada e que resultados serão esperados.

No segundo momento, baseado em coleta de dados e em exame histórico da atuação do fundo, buscou-se avaliar potencialidades e disfunções, procurando identificar medidas otimizadoras a serem implementadas com relação aos aspectos positivos e soluções para os pontos críticos da sua atuação. Nesta segunda fase, observou-se que a equipe ingressou, propriamente dito, nas técnicas de avaliação da eficácia operacional do fundo, questionando o emprego dos recursos logísticos, financeiros e humanos aplicados. Percebe-se, por outro lado, a configuração do relato de auditoria, buscando-se achados relevantes para as considerações a serem apresentadas à entidade contratante do trabalho, no caso o TCU.

7. Conclusão

Do exposto, evidencia-se que a abrangência da AO não se limita à área de estudo da auditoria tradicional, vez que incorporou a seu campo de ação a avaliação da eficiência, eficácia e economicidade da gestão dos recursos da empresa ou órgão/entidade pública.

Voltada para quaisquer tipos de organizações, quer sejam públicas ou privadas, a AO vem-se consolidando ao longo dos anos como evolução natural da auditoria interna, muito embora o arcabouço metodológico seja ainda oriundo da auditoria tradicional.

Independentemente da nomenclatura que venha por ela a ser adotada – de gestão, de mérito e desempenho – essa modalidade de investigação busca firmar-se mediante o uso do conhecimento multidisciplinar e do emprego de técnicas exploratórias não tão usuais pela metodologia tradicional da auditoria contábil (entrevistas, conhecimento de organogramas, estatutos e legislação aplicável ao órgão/companhia auditada).

A melhor maneira de entender a natureza do trabalho do auditor operacional consiste em lembrar o cliente que o mesmo objeto pode ser observado de vários ângulos, dentre eles: a gestão dos recursos e a conformidade de aplicação dos procedimentos contábeis. Desse modo, pode uma empresa, sob o ponto de vista contábil, receber o parecer pela regularidade e, sob a ótica gerencial, possuir deficiências de ordem administrativa que poderão influenciar no processo de continuidade da organização.

Identificada a necessidade da realização do trabalho, são fases necessárias: planejamento, execução e relatório de auditoria. Objetivando aumentar a clareza das conclusões do auditor, a elaboração do relatório pode primar pela subdivisão em 4 subpartes: sumário (histórico, circunstâncias gerais da empresa e campo de atuação do trabalho), achados de auditoria, recomendações e pequena conclusão.

Do exposto, conclui-se que a AO constitui-se em excelente ferramenta de gestão, tendo a importante função de orientar e propor sugestões para a melhoria administrativa, de forma a atingir o esforço da administração na prevenção de atos danosos contra ativos e passivos das empresas.

Referências Bibliográficas:

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 5ª ed. São Paulo : Atlas, 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, CFC, 1999.

FÉDER, João. Auditoria Operacional. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, Santa Catarina, n. 4, p. 5-7, nov./dez. 1988.

FREITAS, Luiz Fernando Alcoba de. Controle Externo: Auditoria de Avaliação ou Operacional. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, v. 10, n. 16, p. 105-138, jan./jun. 1982.

GIL, Antônio de Loureiro. Auditoria Operacional e Gestão. 3ª Ed. São Paulo : Atlas, 135 p.

MARTINS, José Roberto de Paiva. A auditoria operacional. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, n. 44, p. 11-16, abr./jun. 1990.

- OGASAWARA, Akichide Walter. Auditoria Operacional – aparente facilidade de se conhecer, mas difícil de se aplicar. Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Paraná, n. 114, p. 97-100, abr./jun. 1995.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. A função da auditoria operacional na avaliação e controle de entidades governamentais. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, n. 44, p. 67-79, abr./jun. 1990.
- SILVA, Moacir Marques da. Auditoria de Gestão: O desempenho da atividade pública sob o enfoque da economia, eficiência e eficácia. Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, São Paulo, n. 6, p. 46-49, jun. 2000.
- SILVA, Carlos Átila Álvares da. FUNRES – Avaliação do impacto sócio-econômico do Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo. Relatório de Auditoria Operacional. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.1, n.1 (1970-), p. 218-257, out-dez. 1998.