

AUDITORIA FINANCEIRA *VERSUS* AUDITORIA OPERACIONAL: UMA AMPLIAÇÃO DO ESCOPO DA AUDITORIA TRADICIONAL

Roberto Sérgio do Nascimento¹

INTRODUÇÃO

Inexiste na literatura moderna um marco exato das primeiras ações de inspeção ou verificação de fatos relacionados aos registros dos mesmos. Entretanto, autores como A. LOPES DE SÁ (1975, p.17) argumenta da existência de indícios de que, desde 4.500 anos atrás, já haviam registros da verificação de transações realizadas, tal como aquela ocorrida entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano.

Ainda segundo o renomado autor, acredita-se que o termo auditor tenha surgido no final do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I e que na Idade Média as funções de auditoria migraram para instituições próprias encarregadas da execução dessas atividades, tais como: os conselhos londrinos – 1310, o Tribunal de Contas de Paris – 1640, o Collegio dei Raxonati, em Veneza, na Itália – 1581 e a Academia dei Ragionieri nas cidades de Milão e Bolonha – 1658.

No Brasil, WADDELL (1982, p. 13) descreve que a denominação auditor independente surgiu inicialmente com o advento da Lei do Mercado de Ações (Lei nº4.728/65), não especificando a origem do termo auditoria (auditing, de origem inglesa).

A partir de então, a profissão solidificou-se, tendo relevante importância o papel desempenhado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC – ao editar diversos normativos legais que visaram regular o exercício da auditoria contábil. Neste sentido, citem-se como exemplos as seguintes resoluções: nº 678/90 – Aprova normas sobre procedimentos de auditoria independente para revisões limitadas das informações trimestrais à CVM, nº780/95 – Assuntos diversos sobre o trabalho na auditoria interna, nº781/95 – Aprova a NBC P 3 Normas Profissionais do Auditor Interno, nº820/97 – NBC T 11 Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, nº821/97 – NBC P 1 Normas Profissionais de Auditor Independente, nº828/98 – trata de papéis de trabalho e documentação da auditoria, nº830/98 – Dispõe do parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, nº 836/99 – Trata de fraude e erros contábeis e nº851/99 – regulamenta o item 1.9 da NBC P 1.

¹ AFCE - TCU, Contador e Professor Assistente da Universidade Federal do Ceará - UFC.

NATUREZA E EXECUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL

Notadamente, com sentido diverso daquele que se conhece nos tempos atuais, a atuação do auditor encontrada na idade antiga, que se cingia à observância e à verificação de registros, evoluiu, ampliando o seu campo de ação para complementar importantes funções da contabilidade.

MAUTZ (1976, p. 16) apresenta a natureza da auditoria com sendo “um esforço para verificar se as demonstrações contábeis realmente refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo auditada”.

A. LOPES DE SÁ apud HOLMES (1975, p. 18) prefere uma exposição mais singela ao tratar a auditoria como “o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos”.

FLORENTINO (1979, p. 241) conceituou auditoria a partir da divisão de conceitos: contábil e operacional. No primeiro, o autor abrange elementos de natureza contábil, tais como débitos e créditos, o exame de registros dessa natureza mediante documentos e operações e a verificação física de bens ou valores da entidade. No segundo, parte da conceituação envolve elementos de análise mais abrangentes, como por exemplo: produtividade e rentabilidade da entidade, custos das operações e viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.

TEORIA DA AUDITORIA

Impõe-se afirmar que o objeto da auditoria reside na busca de evidências que permitam ao auditor elaborar documento circunstanciado em opinião abalizada. Para isto, debruça-se sobre informações coletadas, avalia provas, examina bens, verifica a existência de controles internos, cruza dados; tudo no intuito de proferir declaração formal mediante documento hábil.

Vários são os fins a que se propõe o trabalho do auditor, dentre eles podem ser enumerados:

- a) possibilidade da ocorrência de erros e fraudes;
- b) verificação do estado financeiro da empresa;
- c) indagações sobre a real situação dos componentes patrimoniais da companhia;
- d) exames específicos de operações: capacidade administrativa, política de compras, vendas, produção, endividamento e recursos humanos, análise de custos, eficiência de equipamentos, exame de contas isoladas para verificar a necessidade da alteração de relacionamento inter-companhias ou com o Governo.

Dentro do universo auditado, cabe ao profissional de auditoria delimitar a extensão do exame, mediante determinação de amostra, onde deverá levar em consideração, obrigatoriamente, fatores relacionados: à população objeto, estratificação e tamanho da amostra, risco da amostragem, erro tolerável e esperado, como dispõe o subitem 11.2.9.4 da NBC T 11 – Resolução CFC nº 820/97.

O resultado do trabalho da auditoria reside na apresentação do parecer. Neste sentido vale salientar a orientação contida no item 11.3.1.8 da supramencionada resolução, que embora aplicável ao trabalho do auditor independente, expressa com louvor as orientações necessárias à elaboração do referido documento, quais sejam: adequabilidade aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

AMPLIAÇÃO DO ESCOPO DA AUDITORIA TRADICIONAL

As conceituações apresentadas acima levam o leitor a crer que as atividades de auditoria poderiam se restringir tão-somente ao campo econômico-patrimonial-financeiro das empresas. No entanto, autores como FLORENTINO (1979, p. 241) já previa a expansão do universo de análise para outras ações que não aquelas estritas à função contábil.

Em busca de outros enfoques de verificação e exame, a chamada auditoria operacional visa transpor os limites das atividades contábeis e financeiras da empresa, extrapolando-os para os diversos processos em execução, sob os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia. Em outras palavras, a revisão defendida por essa modalidade de auditoria consistiria no exame de métodos, processos, fluxos, programas, projetos, atividades, ações e metas, no contexto da utilização eficiente e dentro dos objetivos operacionais da organização.

A literatura que trata do assunto apresenta diversas expressões para denominar auditoria operacional, dentre elas foram colacionadas as seguintes: auditoria de desempenho, administrativa, abrangente, “value for money”, de desempenho operacional, de economia, eficiência e resultados de programas.

O QUE É AUDITORIA OPERACIONAL

A auditoria contábil consiste em colher evidências que permitam ao auditor a emissão de parecer com base no exame das demonstrações contábeis. Essa verificação objetiva responder se a realidade patrimonial da entidade e a realidade de suas relações para com terceiros condizem com os registros apresentados nos demonstrativos contábeis. Além desse questionamento principal, o auditor deverá estar atento para identificar se a conformidade dos registros que foram efetuados estão de acordo com a legislação que rege a companhia (como é caso das Sociedades por Ações, por exemplo) e se os bens e valores administrados pela entidade não sofreram mutações mediante fraudes, desvios ou extravios.

Neste mesmo sentido enfatiza BITTENCOURT (2001, www.sfc.fazenda.gov.br), ao estabelecer a sua conceituação para o assunto em questão: “a auditoria financeira examina a contabilidade e o sistema de controle interno da empresa com o objetivo de avaliar se a escrita contábil expressa a imagem fiel do patrimônio, da situação financeira e o resultado das operações da entidade, de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos (sic) e com a legislação vigente, aplicados uniformemente em relação ao exercício anterior”.

A auditoria operacional, por sua vez, tem sua atenção voltada para o desempenho das operações da entidade ou órgão e verifica se elas estão sendo executadas de forma econômica, eficiente e de maneira eficaz.

Aplicável mais às entidades públicas, o conceito abordado pelo Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União - TCU (2000, p. 15) - procura estabelecer os limites da análise a ser realizada por esse tribunal. Para o TCU, a auditoria de Natureza Operacional “consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal”.

Ainda no que se refere à conceituação dessa modalidade de auditoria, GIL (1998, p. 25) optou por apresentar os objetivos, ao invés de defini-la:

- a) “avaliar o nível de operacionalização das unidades consoante os normativos vigentes;
- b) contribuir para otimização da dinâmica de atuação das unidades via auditoria preventiva, baseada na aplicação de “check-list”, cobrindo produtos, serviços e infraestrutura;
- c) verificar a adequabilidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização;
- d) estimular a qualidade organizacional”.

PARÂMETROS DA APLICABILIDADE DA AUDITORIA OPERACIONAL

Os limites da auditoria operacional consistem nos mesmos da auditoria contábil: revisão, avaliação e emissão de parecer (este, no sentido lato senso). O que difere uma e outra modalidade, como afirmado anteriormente, reside no objeto de estudo, embora, possa-se considerar simplesmente a mudança de enfoque da análise efetuada.

Enquanto o auditor contábil está preocupado na consistência dos dados apresentados nos demonstrativos contábeis, o auditor operacional poderá verificar, por exemplo, se um dos processos que compõem o demonstrativo de resultado do exercício está sendo executado, levando em consideração o princípio da economicidade.

Aplicável tanto à esfera pública, quanto à privada, há que se enumerar 3 (três) características que constituem o centro das atenções da auditoria operacional: economicidade, eficiência e eficácia, como retromencionado. Partindo destes pressupostos, pode o auditor indagar, preliminarmente, caso outra área de estudo não tenha sido definida:

- a) há práticas de atividades antieconômicas e ineficientes?
- b) as metas estão sendo cumpridas?
- c) os dispositivos legais e regimentais estão sendo observados quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia de gestão?

d) como a organização adquire, mantém e utiliza os seus recursos pessoais e materiais e tecnológicos?

À semelhança da auditoria tradicional, a auditoria operacional pode se restringir a parte do universo das informações da empresa (programas, atividades ou funções específicas de uma ou várias entidades) ou em sentido contrário, à totalidade da organização ou das empresas que formam o grupo.

No que se refere ao foco de atenção para a execução das auditorias operacionais, GIL (1998, p. 21) defende que o lapso temporal repouse sobre o seguinte binômio: passado e presente. Assim, o ponto central do trabalho estaria voltado para o instinto da sobrevivência organizacional, onde a empresa busca respostas no passado para redefinir a ação do presente. A principal característica dessa atividade seria assim o ambiente estático, predefinido, de maneira a corrigir processos e resultados pretéritos.

CONCLUSÃO

Como se observa da explanação acima, o enfoque da auditoria operacional reside no “modus operandi” das atividades. É necessário enfatizar que a atuação dessa auditoria não se concentra na amplitude dos processos gerenciais, mas naqueles considerados críticos e importantes para a empresa.

Embora os objetos de estudo da auditoria financeira e operacional sejam distintos, pode esta última utilizar os fundamentos metodológicos da primeira, vez a consolidação dos conceitos da daquela, a experiência dos auditores internos e independentes e as normas para o exercício da profissão estabelecidas pelo CFC.

A auditoria operacional constitui-se em amplo campo de atuação, na medida que agrega conhecimentos de várias áreas do conhecimento: administração, economia, engenharia, informática, direito, dentre outras disciplinas.

A execução dessa modalidade de auditoria pode variar de cliente para cliente, de empresa para empresa. Não há nada que impeça a ocorrência de exames periódicos, podendo as organizações, em sentido contrário, realizá-las somente em virtude das necessidades organizacionais definidas pelos próprios gestores. Daí concluir-se que a percepção gerencial pode ainda ser o melhor termômetro para a implementação de uma auditoria operacional, principalmente quando se quer conhecer o “feedback” de determinado processo em relação às ações definidas em fases anteriores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. **Os critérios de auditoria e a auditoria operacional.**

Disponível em <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 6 de fevereiro de 2001.

BRASIL. **Resolução nº 820, de 17 de dezembro de 1997.** Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional** – Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2.000. 114 p.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil**. 3ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 401 p..

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

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIÊNCIAS FISCALIZADORAS (ILACIF). O PROCESSO DE AUDITORIA OPERACIONAL. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, V. 21. N.44, P.21-48, ABR./JUN.1990.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria**. v. 1 São Paulo: Atlas, 400 p.

SÁ, Antônio Lopes de . **Curso de Auditoria**. v. 1 5ª Ed. São Paulo : Atlas, 219 p.

WADDELL, Harold Ryne. **Manual de Auditoria**. v. 1 São Paulo: Atlas, 255 p.

Aspectos da auditoria operacional no âmbito da administração pública

Aspetos da auditoria operacional no mundo globalizado

Enfoques, conceitos e idéias da auditoria operacional

Auditoria operacional e suas características

Auditoria tradicional x Auditoria Operacional

Aplicabilidade da auditoria operacional nas organizações

Técnica de Auditoria Operacional

