

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA OPERACIONAL:
UM NOVO MODELO DE CONTROLE E AVALIAÇÃO
DE ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

RONALDO DUTRA

Florianópolis, setembro de 1995.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA OPERACIONAL:
UM NOVO MODELO DE CONTROLE E AVALIAÇÃO
DE ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

Monografia submetida ao Departamento de
Ciências Contábeis para a obtenção de
crédito na disciplina CCN 5401 - Monografia

Por: Ronaldo Dutra

Orientador: Joaquim José de Santanna

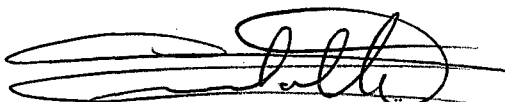
Florianópolis, setembro de 1995.

**“AUDITORIA OPERACIONAL: UM NOVO MODELO DE
CONTROLE E AVALIAÇÃO DE ENTIDADES GOVERNAMENTAIS”**

autor: Acadêmico(a)...RONALDO DUTRA.....

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,7 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada:

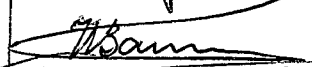
Florianópolis, 06 de Outubro de 1995



Prof. ADALBERTO NIENKOTTER
Coordenador de Monografia do CCN



Presidente Prof. JOAQUIM JOSÉ DE SANTANNA



Membro Prof. WALTAMIR BARREIROS



Membro Prof. WLADIMIR ARTHUR FEY

SUMÁRIO

PREFÁCIO	5
1 - INTRODUÇÃO	6
1.1 - Apresentação	6
1.2 - Objetivos	7
1.3 - Metodologia	8
2 - O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	9
2.1 - Conceitos e objetivos do controle	9
2.2 - O controle da Administração Pública na Constituição de 1988	10
3 - O CONTROLE E A FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS	13
3.1 - O controle sob o aspecto legal	13
3.2 - O controle interno das entidades governamentais	15
3.3 - O controle externo	19
3.4 - O sistema de controle interno integrado	21
4 - AUDITORIA OPERACIONAL	25
4.1 - Auditoria: disposições preliminares	25
4.2 - A auditoria operacional e a Constituição	27

4.3 - Auditoria operacional: conceitos e objetivos	27
4.4 - Avaliação da eficiência, eficácia, economia e efetividade	29
4.5 - Principais diferenças entre auditoria operacional e auditoria tradicional	33
4.6 - O processo de auditoria operacional	35
4.6.1 - Fase 1 - estudo preliminar	36
4.6.2 - Fase 2 - revisão da legislação, objetivos, políticas e normas	39
4.6.3 - Fase 3 - revisão e avaliação do controle interno	41
4.6.4 - Fase 4 - exame detalhado de áreas críticas ou problemáticas	44
4.6.5 - Fase 5 - relatório	46
4.7 - Exposição de casos de auditoria operacional	48
4.7.1 - Exemplos práticos de auditoria operacional	48
4.7.2 - Exemplo real de auditoria operacional	51
5 - CONCLUSÃO	55
6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

PREFÁCIO

“O crescente interesse da sociedade pela Administração Pública e a elevação do nível de exigência por parte do contribuinte, especialmente quanto à austeridade na aplicação dos recursos, têm levado os agentes políticos a perseguirem a melhoria da qualidade dos serviços prestados à população, a maior eficiência da máquina administrativa e o controle mais efetivo sobre o patrimônio público.” (NÓBREGA, Marcos. **O controle e a auditoria interna na Administração Municipal**. Revista de Administração Municipal. Rio de Janeiro, v. 38, n. 201, p. 62, out./dez. 1991).

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Apresentação

A Administração Pública no Brasil mostra uma trajetória histórica que envolve episódios de autoritarismo, clientelismo, desestruturação do setor público, escândalos financeiros e corrupção.

Com o processo de redemocratização que se iniciou a partir de 1985, a sociedade redescobre, paulatinamente, o direito de cidadania, os princípios de liberdade e garantia dos direitos individuais, do bem comum e da justiça social.

A preocupação do cidadão não se limita mais aos aspectos legais das operações realizadas pela entidade governamental, porém, diz respeito à moralidade, à lisura e à honestidade nos procedimentos administrativos, bem como à eficiência, à eficácia e à efetividade na Administração Pública.

A sociedade não admite mais a convivência com escândalos, fraudes, desvios e má utilização do dinheiro público. Pelo contrário, a opinião pública questiona a eficácia dessas instituições. Cobra-se eficiência e qualidade do serviço público.

Assim, a Constituição Federal de 1988, preocupada com a nova realidade da atuação do Estado, deu grande ênfase ao controle, com vistas à eficiência, à economicidade, à eficácia e à efetividade na Administração Pública.

Por determinação constitucional, os Tribunais de Contas assumem competência para a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial

das entidades governamentais.

Cumpra, desta forma, que os Tribunais de Contas exerçam efetivamente as prerrogativas que lhe foram incumbidas na atual Constituição, ou seja, exercer o trabalho de acompanhamento no controle das atividades governamentais.

Restringindo-se apenas aos serviços de auditoria, este trabalho de monografia se dedicará ao estudo da aplicação da auditoria operacional - oportunamente inserida no texto constitucional - , tendo como objetivo avaliar a eficiência, eficácia, economia e efetividade dos programas e ações públicas.

A auditoria operacional é uma auditoria profissional, sistemática e seletiva. Concentra-se nas áreas críticas, nas áreas deficientes do controle interno ou nas áreas de alto risco, porquanto ela alcança qualquer operação ou atividade.

A auditoria operacional tem por preocupação maior a economia, a eficiência e a eficácia na execução das funções públicas. Trata-se de moderna técnica de controle introduzida no âmbito da Administração Pública. Essa inovadora prática complementa o controle tradicional, restrito ao exame dos aspectos contábeis e legais, passando a contemplar a aferição dos resultados das ações governamentais.

1.2 - Objetivos

O principal objetivo deste trabalho é destacar a importância do uso e dos benefícios da auditoria operacional nos setores públicos, com vistas a eficácia, economicidade e efetividade na Administração Pública.

Com relação aos objetivos específicos procurou-se dar ênfase ao controle público através da moderna técnica de auditoria operacional, fazendo uma comparação entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional. Outro objetivo é ressaltar a

importância de se avaliar a qualidade do desempenho das entidades programas governamentais, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão administrativa.

1.3 - Metodologia

A metodologia deste trabalho consiste na pesquisa bibliográfica desta recente modalidade de auditoria.

Procurou-se mostrar a evolução e o alcance do controle da Administração Pública em face da nova Constituição, de acordo com a temática proposta.

Abordaram-se os aspectos relacionados à auditoria operacional no que tange aos conceitos de eficiência, economicidade, eficácia e efetividade; as principais diferenças entre a auditoria operacional e a auditoria tradicional; ao processo de realização de uma auditoria operacional e exemplos de casos de auditoria operacional.

Mostrou-se que a técnica de auditoria operacional transcende as demais formas de auditoria, não se preocupando apenas com o exame dos sistemas orçamentário, contábil e financeiro, porém com a economicidade e rentabilidade da gestão pública.

2 - O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 - Conceitos e objetivos do controle

A administração de uma empresa ou entidade pública é exercida através de ações coordenadas e planejadas, denominadas de funções administrativas. Estas funções são o planejamento, a organização, a coordenação e o controle.

Como qualquer atividade administrativa, o controle deve ser visto como uma função de maior importância, tendo em vista que é com base nela que a administração pode seguir os planos e as políticas traçados.

Para Hely Lopes Meirelles (1983, p. 553), *“Controle, em tema de administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.”*

Controle, segundo o Novo Dicionário da Língua Portuguesa, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, é *“fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não desviem das normas preestabelecidas”*.

Para o professor Heraldo da Costa Reis (1993, p. 64): *“a função de controle é indispensável para acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; constatar a veracidade das operações realizadas e a aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos na produção de informações para o controle e avaliação de desempenho.”*

Dos conceitos emitidos, conclui-se que controlar corresponde a vigiar, observar e fiscalizar os atos praticados, com o propósito de verificar se estão sendo realizados em conformidade com as normas, ordens, dentre outros. A função *controle* mede, analisa e avalia os resultados obtidos, comparando-os com o que foi planejado ou previsto, a fim de tomar as providências corretivas, quando for o caso, visando à realização dos objetivos da organização.

Essas reflexões serviram para dar substância ao raciocínio de controle da Administração Pública, um imperativo de ordem pública, que deve ser praticado sobre os atos dos governantes.

2.2 - O controle da Administração Pública na Constituição de 1988

No âmbito da Administração Pública o controle assume papel preponderante acerca das atividades do Estado contemporâneo, de modo que o interesse público seja atendido. Na Administração Pública brasileira a função controle é exercida em decorrência de imposições legais.

A Constituição Federal estabeleceu uma série de princípios fundamentais para a Administração Pública, subordinando-a aos princípios da *legalidade*, que implica na subordinação do administrador à lei; da *publicidade*, que exige a transparência da gestão administrativa; da *impessoalidade*; da *continuidade*; da *finalidade*; da *indisponibilidade*, no que se refere a interesses, bens e serviços públicos; da *auto tutela*, que lhe confere o direito e ao mesmo tempo o dever de rever e revogar ou anular os atos ilegítimos, inconvenientes ou inoportunos; e da *tutela administrativa*, também denominada supervisão.

O novo mandamento constitucional inovou ainda mais ao submeter a Administração Pública aos princípios da *legitimidade* (art. 70), da *moralidade* (art. 37), da *probidade administrativa* (art. 37, § 4º), entre outros.

Importante ressaltar a elevação do princípio da moralidade administrativa - antes um princípio geral de direito - a nível constitucional, ampliando o âmbito do controle jurisdicional dos atos administrativos. Salienta-se que o controle da moralidade administrativa é parente mais próximo da auditoria operacional.

Tais princípios são essenciais ao controle que o Legislativo, o Executivo e a sociedade devem exercer sobre os atos administrativos. Dessa forma, os atos praticados na Administração Pública devem se orientar por esses princípios.

Explorando, ainda, a questão da moralidade administrativa e legalidade jurídica, Ribeiro Lopes (1993, p. 42) conclui que *“a legalidade é condição necessária, mas não suficiente, para a legitimidade dos atos administrativos. Dentro desse espectro surge a moralidade como uma regra, que se soma aos outros princípios, capaz de impor limitações à Administração.”*

Para João Féder (1994, p. 174), já não basta mais o cumprimento de uma lei se esta não estiver revestida do princípio da moralidade. Ilustra o professor:

“Como parece não haver dúvida que a moralidade, vista como princípio da gestão pública, equivale hoje a uma regra de imposição jurídica, temos que todo ato imoral deve ser tratado com o mesmo rigor dos atos ilegais, a fim de que a moralidade possa ser realmente considerada a regra da boa administração. E assim deve ser porque não apenas a ação administrativa deve se subordinar ao império da lei, mas ainda e necessariamente porque a ética e a moral devem presidir os atos públicos.”

Ainda no que concerne à moralidade, o controle exercido pelo cidadão sobre as instituições públicas também é resguardado pela Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LXXIII, ao rezar: *“qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que*

vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ...”.

A Administração Pública tem, por vezes, dado lugar a desvios de conduta, muitas vezes denunciados pela imprensa, como, por exemplo, a má aplicação das verbas públicas, a prática de peculato, a corrupção desenfreada e desperdícios de toda ordem. O controle público institucionalizado, é, por tudo isso, um instrumento inibidor de comportamentos não éticos na Administração Pública. Nesse sentido compete aos órgãos responsáveis de controle exercer as atividades de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades governamentais, pronunciando-se acerca da legalidade, legitimidade e economicidade na gestão de recursos públicos.

3 - O CONTROLE E A FISCALIZAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

3.1 - O controle sob o aspecto legal

A Constituição Federal de 1988 é a carta mais avançada que a Nação já conquistou no que tange aos aspectos da avaliação, fiscalização e controle das ações governamentais.

Com o advento da nova Constituição, o controle governamental teve significativas inovações, destacando-se:

- a) a ampliação do alcance da fiscalização, antes restrito aos aspectos financeiro, orçamentário, patrimonial e contábil, passa a avaliar a eficiência, eficácia, economia e efetividade dos programas e ações públicas através da auditoria operacional; e
- b) a ampliação do leque de jurisdicionados, ao determinar, no parágrafo único, do art. 70, que deverão se submeter à prestação de contas “... *qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assumam obrigações de natureza pecuniária.*”

Com efeito, a Lei Magna deu grande ênfase ao *controle* na Administração Pública, ao estabelecer que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, será exercida sobre as entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno de cada Poder, conforme se depreende de seu art. 70:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (grifo nosso).

Destaca, também, em seu art.74, a figura do controle interno integrado:

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: ...”. (grifo nosso).

A Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, já preconizava a existência dos sistemas de controle interno e externo, cujo título dispõe sobre o controle da execução orçamentária, o qual compreende:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da Administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Nota-se que, além da fiscalização sobre a legalidade e regularidade dos atos dos agentes da Administração, a Lei 4.320/64 já se preocupava em avaliar o desempenho na execução dos programas de governo.

Tanto pelo preceito constitucional, como pelo sistema da Lei 4.320, hoje, no Brasil, destacam-se as seguintes classes de controles que são executados na Administração Pública:

- a) controle externo, a cargo do Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, dependendo da esfera de governo em que se localize.
- b) controle interno, a ser mantido no âmbito de cada poder.

c) controle interno integrado, a ser mantido em conjunto pelos três poderes.

Nesse contexto, tanto o controle interno quanto o controle externo atentam para o cunho da auditoria operacional, ou seja, buscam aferir o bom desempenho na execução dos programas governamentais e a efetividade dos resultados alcançados na aplicação dos recursos públicos.

A par dos controles clássicos, acima mencionados, a Carta Magna estende, também, o direito de exercer a fiscalização sobre os atos da administração, nos termos seguintes: *“Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.”* (art. 74, § 2º).

Para o Ministro Adhemar P. Guisi (1993, p. 9), *“esse dispositivo estabelece o direito e a responsabilidade de toda a sociedade, seja, através de algumas de suas instituições, como de todo e qualquer cidadão, de exercer controle sobre todos os atos de governo que envolvam recursos públicos em geral.”*

Outra inovação de grande amplitude da Carta Magna é o direito que tem o cidadão de questionar a legitimidade das contas municipais: *“As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.”* (art. 31, § 3º).

3.2 - O controle interno das entidades governamentais

O principal objetivo do controle sobre a administração das finanças públicas é a verificação da atividade financeira do Estado, compreendendo a execução da Receita e da Despesa em todas as suas fases.

Deste modo, o Controle Interno é exercido dentro da própria Administração tendo por objetivo orientar o Estado quanto à legalidade da despesa, assim como à regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

O sistema de controle interno teve seu alcance ampliado pela atual Constituição (art. 74), tendo por finalidade:

- “I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;*
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;*
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;*
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”*

Pelo exposto, cabe ao controle interno verificar a eficácia e a eficiência da gestão administrativa, bem como colher subsídios ao Controle Externo para este apreciar e julgar as contas governamentais.

Para Heraldo da Costa Reis (1992a, p. 19), o controle interno *“compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados da contabilidade.”*

Marcos Nóbrega (1991, p. 60), anota que o exercício de controle se dá através da estruturação de um sistema de controles administrativos e contábeis, exercido dentro da própria organização, denominado controle interno, o qual compreende: *“o plano organizacional e todos os procedimentos, métodos e medidas adotados pela entidade para proteger seu patrimônio e assegurar a exatidão e fidelidade da informação utilizada no*

processo decisório, bem como contribui para estimular a eficiência operacional e incentivar a observância das políticas e diretrizes estabelecidas pela Administração.”

São instrumentos do controle interno:

- a) **Orçamento:** que é um instrumento de controle prévio gerencial cujo conteúdo reflete programas de trabalho, objetivos globais, metas ou cargas de trabalho a executar, responsabilidades da organização e dos respectivos agentes, aliados a medidas de desempenho e recursos ou insumos de toda natureza que possibilitarão a sua execução.
- b) **Contabilidade:** como processo gerador de informações, deve ser organizada de maneira que as informações obedeam aos princípios contábeis geralmente aceitos e que permitam respostas claras e precisas às questões que lhe são formuladas pelos seus usuários, interno e externo. Assim, as informações deverão evidenciar os fatos ligados à administração financeira, patrimonial e operacional, que permitam o controle, a avaliação de desempenho e, conseqüentemente, tomadas de decisões.
- c) **Auditoria:** cuja função é verificar o cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, da veracidade das informações geradas pela contabilidade, bem como prevenir danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade.

As características básicas de um sistema de controle interno são:

- 1 - organograma claro e objetivo, contendo responsabilidades definidas;
- 2 - segregação de deveres e funções;
- 3 - utilização de formulários, documentos e mecanismos de controle;
- 4 - introdução de verificações e provas independentes e contínuas; e
- 5 - qualificação do pessoal segundo as suas responsabilidades e funções a serem desempenhadas.

Dessa forma, o controle interno compreende um conjunto de procedimentos, planos de contas, organogramas, fluxogramas, diretrizes, delegações de atribuições e

responsabilidades, orçamentos, estatísticas e demais documentos formais da entidade, constituindo-se numa parte integrante de suas próprias operações.

Reis (1992b, p.27), assim se pronuncia:

“Um sistema de controle interno só funciona quando apoiado em informações bem estruturadas que cumpram com o seu objetivo, ou seja, o de suprir o seu usuário com informações úteis e confiáveis sobre o produto da área de responsabilidade; o desempenho do órgão; o processo decisório e a utilização dos fundos alocados ou destinados ao cumprimento das metas e objetivos predeterminados.”

O sistema de controle interno é a base sobre a qual os trabalhos de auditoria serão realizados. O exame e a avaliação sobre este determinará a extensão dos testes de auditoria. É ele quem primeiro deve detectar as falhas, omissões ou irregularidades dos órgãos gestores.

Nesses sentido, João Féder (1994, p. 30) afirma que um dos problemas sérios encontrados na Administração Pública é com relação a precariedade do controle interno: *“O controle interno tem sido uma das mais tristes deficiências da administração pública. Um autêntico desastre. A maioria das fraudes e escândalos de que tem sido vítima o erário, só se justifica pela absoluta inoperância do controle interno.”*

Prosseguindo em seu relato, João Féder cita: *“Só a total ausência de controle interno pode justificar que dos 10.800 apartamentos funcionais de Brasília, cinco mil estivessem sendo ocupados irregularmente e dos 2.700 carros oficiais que o governo mantém em Brasília, 700 estivessem em mãos indevidas, como foi denunciado em novembro de 1985.”*

Assim, faz-se mister a institucionalização de um sistema de controle interno eficiente pela Administração, que possibilite conhecer os resultados que estão sendo obtidos através dos gastos públicos. No entanto, são poucas as administrações no Brasil que possuem sistema de controle eficiente que permita atender aos objetivos definidos no art. 74 da Constituição da República.

Outro destaque a ser dado ao controle interno é a disposição contida no parágrafo 2º do art. 74 da Carta Magna, realçando a grande responsabilidade que os responsáveis pelo Controle Interno têm em suas mãos, pois, estes, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária, nos termos do art. 74, § 1º da Lei Maior. O preceito constitucional ao referir-se à “responsabilidade solidária”, pretendeu evitar a omissão tão comum na vida administrativa. Esta responsabilidade alcança, por conseguinte, as esferas civil, penal, administrativa, patrimonial e política.

3.3 - O controle externo

O Controle Externo tem por objetivo verificar a probidade da Administração, a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento (art. 81, Lei 4.320/64).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o controle externo teve seu alcance ampliado. Além da verificação financeira e orçamentária, assume, também, competência para o exame da eficiência, da economicidade e da eficácia na aplicação de recursos públicos, através da *fiscalização operacional*. Esta, a inovação mais importante no que tange ao controle externo da Administração Pública, outorgada ao Tribunal de Contas.

Tal fato deve-se à necessidade de atender, de forma mais abrangente e precisa, o anseio da sociedade por informações mais transparentes, no que diz respeito ao desempenho das atividades do setor público, sob o aspecto ético-moral.

Sobre a fiscalização operacional a cargo do Controle Externo, vale ressaltar a declaração de Luiz Carlos Braga de Figueiredo (1991, p.40):

“A fiscalização operacional representa, pois, a prerrogativa constitucional conferida ao Tribunal de Contas da União para o

exercício amplo, abrangente e profundo do Controle Externo, erigido no poder/dever de, auxiliando o Congresso Nacional, com os olhos perscrutadores da sociedade, atentar para a boa conduta das políticas públicas, consubstanciada na ação de seus gestores.”

O controle externo, é exercido:

- I - na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União;
- II - nos Estados e no Distrito Federal, pelas Assembléias Legislativas, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas estaduais; e
- III - nos Municípios, pelas Câmaras de Vereadores municipais, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ou do Município, ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

Ressalta-se que a atividade fiscalizadora exercida pelo Legislativo é puramente política, enquanto que aquela exercida pela Corte de Contas, em auxílio daquele, é estritamente técnica.

O primeiro, em última análise, representa a sociedade, através dos seus representantes, a quem cabe o julgamento das contas públicas. Se é a sociedade que alimenta o Erário, mediante o pagamento de tributos, era de se esperar que o sentimento dessa comunidade fosse respeitado através da apreciação política, por seus representantes, das contas governamentais.

O segundo aprecia a regularidade e a técnica do emprego das dotações orçamentárias, emitindo seu parecer técnico acerca das contas dos administradores e responsáveis por bens e valores públicos.

A atual Constituição veda a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Dentre as principais ações atribuídas ao Controle Externo, arroladas no art. 71 da Carta Magna, destacam-se:

- a) a apreciação das contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio;
- b) o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos;
- c) a apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, nas entidades do setor público, bem como concessões de aposentadorias, reformas e pensões;
- d) a realização, por iniciativa própria, ou da Câmara dos Deputados, ou do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos órgãos e entidades dos três Poderes;
- e) a fiscalização das contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe;
- f) a fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

3.4 - O sistema de controle interno integrado

O art. 74 da Constituição Federal estabelece que os sistemas de controle interno constituídos pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário atuarão de forma integrada, sendo uma das finalidades dessa integração, o apoio ao Controle Externo.

A integração dos sistemas de controle visa permitir que se descubra, em tempo hábil, ocorrências censuráveis, falhas, abusos, irregularidades e desvios constatados pelo Controle Interno no decorrer da fiscalização da execução dos programas

governamentais, a fim de evitar a má utilização dos recursos públicos e impedir seu desperdício ou malversação.

À respeito da importância da integração desses dois sistemas, o Ministro Adhemar P. Ghisi (1992, p. 16), assim discorre: *“um Controle Interno independente e atuante integrado nos moldes gerais ora preconizados, certamente assinalará novo marco à sua realidade institucional no País e desempenhará papel crescentemente importante para coibir e inibir práticas de irregularidades, malversação de dinheiros e bens públicos e de atos de corrupção em geral.”*

Bento José Bugarin (1993, p. 30), também ressalta a importância de se integrar os dois sistemas de controle:

“Como se percebe, o estreito relacionamento dos Sistemas de Controle Interno e externo é indispensável para assegurar uma eficiente fiscalização dos atos da Administração Pública. Para tanto, faz-se necessário não só que ambas as modalidades de controle possuam autonomia e tenham à sua disposição os recursos humanos e materiais indispensáveis ao exercício de suas atividades, mas também que sua atuação se dê de forma integrada, criando uma unidade sistêmica que assegure a eficiência e a eficácia da função controle.”

Todavia, o Controle Interno tem tido grandes dificuldades para o exercício de sua missão institucional: carece de autonomia e independência para o desempenho de suas funções; há carência de pessoal qualificado para o desempenho eficiente das tarefas de fiscalização; apresenta estrutura organizacional deficiente, entre outras.

Sobre o assunto, Bento José Bugarin (1992, p. 24) assim se manifesta:

“Depreende-se, de tal quadro, que, sob pena de inviabilizar o Controle Externo, é tarefa prioritária e inadiável redefinir, reestruturar e consolidar o Controle Interno, considerando-se aqui não só os órgãos da administração direta, mas também da administração indireta, o que significa dizer a totalidade dos organismos incumbidos da fiscalização das contas públicas.

Esta tarefa, entretanto, passa, antes de tudo, pelo debate da questão da autonomia. Não é possível ao Controle Interno, por mais dedicado e qualificado que seja, desempenhar a contento sua missão sem ver-se livre de condicionamentos que cerceiem sua ação. Somente tornados autônomos poderão os órgãos internos de controle exercer, plenamente, a fiscalização das entidades estatais e paraestatais, bem

como dos atos de diretoria, no tocante à sua legitimidade e submissão à política e diretrizes governamentais.”

O grande problema está em definir qual Poder será responsável pela organização e coordenação dos sistemas de controle interno mantidos pelos poderes constituídos. Há divergências de opiniões quanto à responsabilidade da organização do funcionamento do Sistema de Controle Interno integrado.

Heraldo da Costa Reis (1993, p. 63) entende que:

“Cabe ao Executivo, por lhe competir a elaboração e o encaminhamento da prestação de contas anual da entidade governamental para julgamento pelo Legislativo. Evidentemente, essa tarefa seria cumprida através de um núcleo mantido no setor da contabilidade, constituído pelos coordenadores dos sistemas de controle interno, através do qual seriam elaboradas e editadas as normas sobre procedimentos de controle interno dos poderes.”

Seguindo a mesma opinião exposta acima, o Ministro Adhemar P. Ghisi (1992, p. 16), discorre:

“Se o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros dos Estados (art. 76 da Constituição Federal), e se a ele, ainda, compete privativamente nomeá-los e exonerá-los (art. 84, item I), bem como enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstas nesta Constituição e também prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, as contas referentes ao exercício anterior (art. 84, itens XXIII e XXIV, todos da Lei Maior), parece-nos evidente e óbvio que ao Presidente da República devesse estar subordinado o órgão representativo que cuidasse da existência e funcionamento integrados do Controle Interno, a busca de seu maior fortalecimento e de sua indispensável autonomia, conforme previsto no caput do art. 74 da Carta Política.”

Por sua vez, Bento José Bugarin (1993, p. 34) afirma que *“a integração dos sistemas de Controle Interno e Externo deve ocorrer com a primazia e sob orientação deste último, pois é ele que, em essência, possui a prerrogativa de, em nome do Parlamento que representa o povo, velar pela boa e correta aplicação dos recursos públicos, que constitui garantia fundamental dos direitos do cidadão.”*

Também, Luiz Carlos Braga de Figueiredo (1991, p. 54) relata: *“essa coordenação deve situar-se, de forma clara, no âmbito do Poder Legislativo, e não do Executivo, já que a função dessa vertente do controle consiste em ser instrumento de fiscalização do Congresso Nacional.”*

Prossegue, ainda:

“Além disso, se, como visto, o Controle Interno se destina a apoiar o Controle Externo - que o Congresso exerce com o auxílio deste Tribunal - penso que a responsabilidade de regulamentar e supervisionar o funcionamento do novo Sistema Integrado de Controle Interno, do ponto de vista administrativo, operacional e programático, pode e deve ser atribuição da Corte de Contas. Dessa forma se asseguraria a plena integração entre os dois sistemas de controle, com economia de meios e com a garantia de que os recursos humanos e materiais de ambos obedeceriam às prioridades e requerimentos que fossem estabelecidos pelo Poder Legislativo, em matéria de fiscalização.”

A exposição das declarações acima teve como propósito mostrar a divergência de opiniões de pessoas conhecedoras do assunto, quanto à subordinação hierárquica e administrativa do Sistema de Controle Interno. Todavia, à vista do exposto, parece consenso que o sistema de controle interno, independentemente de qual Poder subordine-se, deve ser imediatamente institucionalizado, a fim de que possa exercer seu papel fiscalizador.

4 - AUDITORIA OPERACIONAL

4.1 - Auditoria: disposições preliminares

Preliminarmente, far-se-á uma referência introdutória aos conceitos e objetivos da auditoria, para, logo a seguir, adentrar-se no campo da auditoria operacional. Genericamente, auditoria é um exame e/ou avaliação independente de uma atividade específica.

A auditoria consiste na verificação *in loco* da confirmação e autenticidade dos documentos e informações fornecidos pelo órgão ou gestor público prestador de contas, possibilitando esclarecer pontos nebulosos, detecção de falhas ou problemas, bem como permitir uma visão mais clara da administração, cujos resultados serão posteriormente consubstanciados em um relatório.

José Daniel da Alencar (1984, p. 21) apresenta a seguinte definição de auditoria: *“é o exame realizado em um órgão, empresa ou entidade, que tem por objetivo analisar a legalidade e a veracidade de todos os atos e fatos administrativos efetuados em determinada gestão. O resultado desse exame é apresentado através de relatório, parecer ou certificado de auditoria, onde os fatos são apontados e sugeridas as providências para a correção das falhas detectadas.”*

Segundo Américo Matheus Florentino (1975, p. 379), na realização de auditoria em órgãos e entidades do serviço público, alguns aspectos especiais deverão ser levados em consideração, tais como:

- “a) a contabilidade pública se processa quase que exclusivamente em bases orçamentárias rígidas, de modo que para os administradores dessas entidades tem mais importância o controle das dotações orçamentárias do que outros aspectos contábeis também relevantes;*
- b) o sistema de múltiplos balanços (Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Balanço das Variações Patrimoniais) se não for muito caprichosamente montado com base em contas de transferências entre sistemas, poderá vir a quebrar toda a unidade contábil e se transformar em levantamentos e apurações separados, muitas vezes sem conexão de valores;*
- c) embora as rotinas para pagamentos sejam muito burocratizadas, incluindo fases e documentos diversos, os controles internos na maioria das vezes são falhos, o que irá acarretar para os auditores uma extensão maior em seus programas de trabalho;*
- d) as leis e regulamentos que regem a contabilidade pública, e também as atividades específicas dos órgãos e entidades governamentais são bastante variadas, de modo que o auditor terá que se ambientar preliminarmente com a legislação pertinente.”*

Para o professor Heraldo da Costa Reis (1993, p. 64), a função da auditoria:

“... está relacionada à verificação do cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, da veracidade das informações geradas pela contabilidade, bem como a prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade. É também preocupação da auditoria os controles de toda natureza mantidos pela administração, os atos administrativos que possam, inclusive, produzir impactos de natureza financeira que mudem a situação econômico-financeira da entidade, refletida nas demonstrações contábeis e financeiras.”

A auditoria consiste, atualmente, em um instrumento essencial do processo democrático, mormente em nosso País que atravessa uma crise de valores éticos e morais que têm redundado em irregularidades, fraudes e corrupções no setor público. Nesse sentido, constata-se que a auditoria operacional passa a exercer um papel valioso como instrumento gerencial de controle público, delineando seu trabalho sob os aspectos operacionais.

4.2 - A auditoria operacional e a Constituição

A atual Constituição enredou de forma significativa o instituto das inspeções e auditorias, estendendo seu alcance. Além das já tradicionais inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, incluiu a auditoria operacional nas atribuições do Tribunal de Contas. (art. 71, inciso IV).

Dessa forma, o universo conceitual da auditoria pública, que antes se limitava à verificação da legalidade e regularidade dos procedimentos administrativos, expandiu-se para hoje incorporar ao objeto de sua fiscalização os aspectos ligados à eficiência, eficácia e economicidade da gestão administrativa.

O ordenamento constitucional atende, assim, uma necessidade crescente da sociedade por informações quanto ao desempenho das atividades do setor público, de uma forma mais direta e abrangente.

Portanto, o controle externo, e em particular o Tribunal de Contas, tiveram o seu poder de fiscalização, e por via de consequência, suas responsabilidades significativamente ampliadas a partir da institucionalização da auditoria operacional.

4.3 - Auditoria operacional: conceitos e objetivos

A Auditoria Operacional também é conhecida como auditoria de desempenho, de resultado, de programa ou eficácia, de gestão, auditoria interna moderna, auditoria administrativa, auditoria integral, auditoria gerencial, auditoria dos três *és*, entre outros termos.

O que a distingue das demais é que seu alcance vai além da auditoria financeira (controle tradicional) e de legalidade, adentrando no *modus operandi* dos órgãos

e entidades auditados no sentido de avaliar os aspectos de economia e eficiência na aplicação de recursos públicos, objetivando evitar gastos inúteis e antieconômicos.

José Roberto de Paiva Martins (1990, p. 12), conceitua auditoria operacional da seguinte forma:

“Auditoria operacional é um exame objetivo da gestão financeira e operacional de um órgão ou entidade, de um programa de governo ou mesmo de uma atividade desenvolvida por qualquer dos segmentos acima referidos. Destina-se a identificar oportunidades para obter maior economia, eficiência e efetividade. Tem por objetivo precípua realizar exame construtivo e diagnóstico amplo da política, estrutura organizacional e forma de operação de uma entidade, programa ou atividade governamental.”

Para o Ministro Fernando Gonçalves (1993, p. 17) o objetivo da fiscalização operacional é:

“realizar estudos amplos, cujos resultados destinam-se a demonstrar à sociedade, aos setores competentes e, particularmente, ao Congresso Nacional, a qualidade do desempenho de instituições públicas e programas governamentais, assinalando os fatores restritivos e condicionantes que interferem na consecução da economicidade, eficiência e eficácia almejadas e oferecendo sugestões.”

Constata-se que a auditoria operacional tem como objetivo principal verificar se as operações são desempenhadas de forma econômica, eficiente e com efetividade. Visa assegurar se a entidade está gerindo e utilizando bem seus recursos, como pessoal, material, equipamentos, dentre outros. É portanto, uma auditoria analítica que verifica, além da legalidade da gestão pública, a sua rentabilidade e economicidade. Em outras palavras, a auditoria operacional persegue o fim dos gastos inúteis e antieconômicos.

A auditoria operacional funciona como uma atividade auxiliar da Administração Pública, identificando problemas, irregularidades, desvios e imperfeições, avaliando custos, causas e efeitos. Através de suas conclusões e recomendações tem-se a oportunidade de redirecionar a ação governamental.

Embora não tenha em si um caráter coercitivo, é óbvio que a auditoria operacional influencia e até pressiona o Estado para a utilização mais racional dos recursos que estão à sua disposição.

4.4 - Avaliação da eficiência, eficácia, economia e efetividade

A auditoria operacional está intimamente ligada à avaliação do desempenho governamental, e por conseguinte, aos conceitos de economicidade (ou economia), eficiência, eficácia e efetividade. Deste modo, necessário se faz formar um consenso acerca das definições destes aspectos gerenciais sob os quais o desempenho governamental será avaliado.

Parafraseando Rocha (1990, p. 70) e Lima Filho (1990, p. 15), abordar-se-á, a seguir, os significados dos termos que integram a auditoria operacional:

- a) **Economia**: entende-se como economia realizar metas ao custo mais baixo, e, se possível, ao custo mínimo. Uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e a tempo hábil.
- b) **Eficiência**: é atingir a maior produtividade com o mínimo de insumos, isto é, rendimentos efetivos sem desperdícios desnecessários. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. De maneira simples, eficiência significa *fazer as coisas direito*, isto é, fazer as coisas corretamente. As organizações que minimizam os custos dos seus recursos estão agindo de maneira eficiente.
- c) **Eficácia**: refere-se ao grau de cumprimento do objetivo almejado, focalizando os resultados e não os custos. Sua preocupação é com resultados. Uma organização e/ou um programa, é eficaz quando escolhe as *coisas certas a serem feitas*.

d) **Efetividade:** é a concretização das metas idealizadas, com o máximo de economia e maior eficiência, isto é, gastando pouco e sem desperdício de recursos. Refere-se à preocupação da organização com o ambiente externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.

Nesse sentido, Heraldo da Costa Reis (1993, p. 66) anota que a auditoria operacional preocupa-se:

“... com as metas e objetivos do governo, buscando confirmar a economicidade na aquisição ou obtenção dos recursos de toda ordem, inclusive financeiros, assim como a eficiência na aplicação dos recursos para a concretização das metas e dos objetivos e a eficácia das ações desenvolvidas.

Entretanto, o conceito gerencial da maior importância que merecia estar no rol das preocupações da auditoria é o da efetividade que está relacionada com a exteriorização da imagem da Administração junto à população, muito mais em virtude dos efeitos das ações executadas.”

O Professor Heraldo da Costa Reis (1992c, p. 9) ressalta a importância de dar um cunho gerencial à contabilidade, a fim de responder questões que dizem respeito à eficiência, à economicidade e à efetividade, tais como:

- “. em que proporção os impostos financiam serviços remunerados?*
- . em que proporção são desviadas receitas de serviços remunerados para atividades que devem ter os seus gastos financiados com o produto da arrecadação dos impostos?*
- . o produto da receita de contribuição de melhoria estaria recuperando os custos das obras realizadas?*
- . que volume de ativos contribui para a formação dos produtos nas áreas de ensino e de saúde? O volume de ativos nestas áreas é suficiente para atender às exigências das respectivas demandas ou, ainda, haverá ativos ociosos, por exemplo, na área do ensino ou na área da saúde? Os custos de manutenção dos ativos nestas áreas se relacionam adequadamente com os benefícios gerados?*
- . a receita do serviço x é suficiente para cobrir os seus custos e, conseqüentemente, mantê-lo em condições de funcionamento adequado e eficiente, inclusive de atender ao crescimento da demanda?*
- . o valor do imposto x ou y se justifica diante dos gastos com atividades não remuneradas?*
- . os recursos para investimentos estão sendo bem aplicados? Qual o retorno desses investimentos?*
- . as receitas de transferências estão sendo aplicadas na área de ensino adequadamente? Em que proporção as transferências financiam gastos com atividades remuneradas e não remuneradas?*

- . *os custos de manutenção dos ativos na área da saúde se relacionam adequadamente com os benefícios gerados na área?*
- . *o almoxarifado está sendo bem gerido ou existe desperdício de material? Se há, em que setor está ocorrendo?*
- . *qual o volume de ativos destinados à execução de obras, cujos custos devem ser recuperados pela contribuição de melhoria?*
- . *este serviço é deficitário ou superavitário? Se superavitário, o seu resultado estaria sendo reinvestido ou desviado para outro serviço? Se deficitário, qual o recurso que está sendo utilizado para financiá-lo?*
- . *qual a contribuição deste ou daquele órgão na execução deste ou daquele programa, para a formação de um produto nesta ou naquela área?*
- . *este serviço deve ser feito com os nossos recursos ou deve ser executado por terceiros?*
- . *um empréstimo por antecipação da receita orçamentária antecipa qual receita?"*

A avaliação de **eficiência e economia** tem por objetivo determinar se a entidade auditada está administrando ou utilizando seus recursos humanos, materiais e financeiros de maneira eficiente e econômica. Visa diagnosticar práticas antieconômicas, tais como: procedimentos desnecessários ou de custos injustificados; execução de tarefas que tenham pouca ou nenhuma importância; uso ineficiente e antieconômico de equipamentos e outros bens; excesso de pessoal em relação às tarefas por cumprir; sistemas de aquisição defeituosos ou ineficientes; aquisições e estocagem de quantidades excessivas ou desnecessárias; e desperdício de recursos de forma geral.

A avaliação da **eficiência** depende da utilização de indicadores de desempenho. Dentre os indicadores de desempenho mais utilizados citam-se:

- a) comparação entre desempenho atual e passado;
- b) padrões técnicos e profissionais fixados para a atividade;
- c) comparação entre o desempenho alcançado e o necessário para que o setor funcione;
- d) níveis de qualidade e produtividade alcançados;
- e) comparação do desempenho do setor auditado com o desempenho de outros setores ou instituições; e

f) comparação entre desempenho atual e potencial futuro.

Já a **economicidade** pode ser visualizada por uma pesquisa de mercado (quanto aos preços dos fatores de produção), pela comparação do processo auditado com outros processos similares em outras instituições, ou pela aplicação de uma visão simplificadora de Organização e Métodos.

O exame da **eficácia** tende a avaliar se os objetivos ou resultados que se esperam de uma atividade estão sendo alcançados e, caso não estejam, como fazer para melhorar o desempenho. Este exame consiste num processo de comparação do desempenho ou condições reais com os padrões. A avaliação da eficácia pode ser obtida do confronto entre os objetivos e metas formulados e os resultados atingidos, podendo incluir a análise crítica destas próprias metas e objetivos, sob as perspectivas de realidade, possibilidades e restrições.

A avaliação da **efetividade** envolve a apreciação dos gastos da Administração sob o prisma do interesse público. Assim, mais importante do que ocorre no interior da organização, são os efeitos provocados na sociedade, isto é, o que a organização pública traz de efetivo para a sociedade. Envolve a visão lógica, o senso de oportunidade e o conhecimento, pelo auditor, das características do mercado e dos valores culturais do ambiente externo.

No entanto, uma das dificuldades encontradas na medição de desempenho de entidades/atividades governamentais está em estabelecer quais os critérios e/ou indicadores de desempenho que deverão ser utilizados na avaliação da economia, eficiência e eficácia, dada a diversidade das atividades desenvolvidas pelos órgãos governamentais.

Nesse sentido, Bento José Bugarin (1992, p. 25) alerta:

“Devem ser definidos critérios de avaliação de desempenho dos órgãos públicos, de forma a estabelecer parâmetros que deverão ser observados pelos agentes públicos em sua atuação, o que serviria para

determinar correções de rumos, redefinir o planejamento e impedir que fatores exclusivamente políticos sobrepujem a técnica administrativa. Devem, igualmente, ser desenvolvidos Sistemas de Contabilidade de Custos e de Informações Gerenciais, indispensáveis para avaliar-se a eficiência, a eficácia e a economicidade das ações públicas e para permitir-se a rápida e racional tomada de decisões”.

Para finalizar essas considerações, vale ressaltar as palavras de Eva Andersen

Pinheiro (1989, p. 13):

“A ação fiscalizadora também está sujeita à avaliação dos três es, pois não teria sentido um custo elevado para auditar determinado gasto, cujo valor seja inferior às despesas necessárias para seu controle. Também não se admite mais desperdício de trabalho, na verificação inútil de papéis, nem controle puramente formal, que deixa escapar o principal aspecto do exame técnico, que é conhecer a própria essência das despesas, perquerindo, mesmo, a sua moralidade. O respeito aos princípios de economia, eficiência e efetividade é, portanto, uma das metas do controle externo, para que o Tribunal possa exigir o mesmo comportamento dos seus jurisdicionados.”

4.5 - Principais diferenças entre auditoria operacional e auditoria tradicional

Preliminarmente, cabe ressaltar que a auditoria operacional é uma complementação da auditoria financeira (tradicional). Basicamente, a diferença entre a auditoria financeira e a operacional está na abrangência e nos objetivos pretendidos em cada uma delas. Assim, enquanto a auditoria tradicional limita-se à verificação da legalidade e regularidade dos registros contábeis-financeiros, a auditoria operacional preocupa-se em avaliar os aspectos atinentes à economicidade e eficácia da organização.

O Manual do Instituto Latinoamericano de Ciências Fiscalizadoras (ILACIF, 1981, p. 235) aponta quatorze aspectos principais nos quais a auditoria operacional se distingue da auditoria financeira:

“1 - O alcance da auditoria operacional é ilimitado, enquanto que o alcance da auditoria financeira é bem definido, não obstante a auditoria operacional enfocar apenas as áreas críticas, a financeira abarcar a totalidade da área financeira significativa.

- 2 - *Todas as fases da auditoria operacional realizam-se no campo, enquanto que a primeira fase da auditoria financeira pode ser realizada no escritório do auditor.*
- 3 - *Na auditoria operacional, os diversos programas de trabalho de cada uma das fases realizam-se com base nos resultados da execução da fase anterior (exceto a primeira). Na financeira, elabora-se um único programa antes de se iniciar o trabalho de campo.*
- 4 - *O pessoal de apoio, especialistas em diversas atividades, pode ser incluído na auditoria operacional, especialmente em sua quarta fase; na auditoria financeira, muito raramente utiliza-se pessoal de apoio especializado.*
- 5 - *O planejamento da auditoria operacional efetua-se quase que totalmente no campo, enquanto que o da auditoria financeira realiza-se quase que totalmente no escritório do auditor, antes de se chegar ao trabalho de campo.*
- 6 - *A utilidade dos programas de auditoria e dos questionários de controle interno uniformes, ou pré-elaborados, é muito limitada na auditoria operacional. Na auditoria financeira, entretanto, eles são quase universalmente utilizados.*
- 7 - *Aumenta-se pessoal à equipe de auditoria operacional à medida que o trabalho avança, especialmente durante a quarta fase; os membros especializados da equipe trabalham apenas o tempo necessário para aplicar a sua especialização. Já a equipe de auditoria financeira fica, em geral, intacta ao longo de toda a tarefa.*
- 8 - *O conhecimento e experiência do auditor operacional devem abranger diversas áreas relacionadas com a gerência em geral, e a atitude dele deve manter-se estritamente gerencial. O auditor financeiro, normalmente, precisa de conhecimentos e experiências na área financeira e afins, e, com freqüência, ele mantém um ponto de vista mais orientado à economia financeira do que à consecução efetiva dos objetivos. Existem, contudo, muitas exceções em relação a isso.*
- 9 - *A auditoria operacional é muito recente e carece ainda de procedimentos e práticas generalizadas. A auditoria financeira, por outro lado, desenvolveu-se muito com a profissão do contador público, de forma que existem muitos procedimentos e práticas universalmente aplicados.*
- 10 - *Uma grande parcela das evidências de auditoria operacional é obtida de fontes outras que não são nem documentos nem registros formais. Na auditoria financeira, ao contrário, grande parte da evidência provém de registros e documentos.*
- 11 - *Na auditoria operacional, o auditor não emite uma opinião ou parecer sobre as operações ou sobre a gerência como um todo; em comparação, a financeira emite parecer sobre estados financeiros globais.*
- 12 - *O auditor operacional examina e avalia operações correntes e aquelas recém-executadas. Já o auditor financeiro examina e avalia as transações realizadas em um ano calendário já terminado.*

- 13 - Os critérios de comparação e avaliação na auditoria operacional ainda não estão claramente definidos nem estabelecidos, e variam de acordo com a área crítica examinada. Os critérios aplicados na auditoria financeira, por outro lado, são os princípios aceitos pelos profissionais da contabilidade e são constantes, apesar da possibilidade de certas aplicações alternativas. Não variam de um exame ou parte dele para outro.*
- 14 - A auditoria operacional efetua-se quando considerada necessária, mas não é um procedimento regular ou periódico. A auditoria financeira, contudo, efetua-se de preferência, anualmente.”*

Por outro lado, o Manual do ILACIF afirma que existe uma grande quantidade de similitudes entre os dois tipos de auditoria, especialmente as relacionadas com a sua metodologia, técnicas de obtenção de evidência, independência, ética e a comunicação dos resultados.

De uma forma objetiva, a auditoria tradicional consiste: na análise das transações, contas, relatórios e balanços de um dado período; na verificação ao cumprimento das disposições legais e normas regulamentadoras; e na verificação dos sistemas internos de controle financeiro.

A auditoria operacional, além desses aspectos, compreende: a análise do planejamento, da organização e dos sistemas internos de controle administrativo; a avaliação da eficiência e da economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros; e a avaliação do resultado das operações realizadas em relação aos objetivos pretendidos.

4.6 - O processo de auditoria operacional

O primeiro passo de um processo de auditoria operacional é a definição do objetivo principal da auditoria, assim como seus objetivos específicos. O objetivo principal é fator determinante da abrangência da auditoria operacional. Assim, a auditoria operacional

pode dirigir-se a: uma entidade do setor público; um ou mais programas, atividades ou funções de uma entidade; um programa, atividade ou função comum efetuada por várias entidades.

O processo de auditoria operacional em entidades governamentais compreende, basicamente: definição dos objetivos, planejamento, principais procedimentos a serem aplicados e relatório.

Ao realizar o processo de uma auditoria operacional, o auditor deve considerar a estrutura organizacional da entidade, suas políticas, normas, procedimentos, práticas e os controles internos pertinentes aos aspectos das várias operações da entidade.

O roteiro para realização de uma auditoria operacional compreende, essencialmente, as seguintes fases: estudo preliminar; revisão da legislação, objetivos, políticas e normas; revisão e avaliação do controle interno; exame detalhado de áreas críticas ou problemáticas; e relatório.

4.6.1 - Fase 1 - estudo preliminar

A finalidade do estudo preliminar é a obtenção de informações e a documentação geral básicas, sobre todos os aspectos importantes da entidade, ou de parte da mesma, visando identificar as áreas críticas a serem examinadas em detalhe, a fim de definir o alcance e o programa do trabalho de auditoria.

Na escolha das áreas deve-se levar em consideração aquelas que apresentam problemas evidentes e que são consideradas críticas; aquelas consideradas de alto risco por serem as que frequentemente apresentam erros; aquelas que, pelo volume de recursos e dificuldades das metas, são passíveis de falhas; aquelas em que o controle interno é deficiente, ensejando distorções; aquelas em que, por serem novas, não há experiência sobre erros a ocorrer.

A escolha da área pode recair sobre: um projeto, cujo custo elevado ou contrato mal elaborado possa determinar falhas operacionais que o encareçam desnecessariamente; práticas anti-econômicas habitualmente adotadas; excesso de pessoal para a tarefa a executar; sistemas defeituosos de compra; estoque injustificado de bens perecíveis; uso inadequado de equipamentos determinando horas/homem desperdiçadas;

O tipo de informação a ser obtida no estudo preliminar varia conforme o propósito e o escopo da auditoria. De uma maneira geral, durante o estudo preliminar, deve-se reunir informações sobre:

- a) a legislação aplicável às atividades examinadas (leis, regulamentos, objetivos, políticas, normas, procedimentos, vinculação, estrutura e programa, e outros aspectos pertinentes);
- b) breve histórico, antecedentes e propósitos das atividades em exame;
- c) dados sobre a organização da entidade, trazendo informações sobre: divisão de deveres e de responsabilidades, principais delegações de autoridade, natureza, tamanho e localização das dependências, número de empregados por unidades e sua localização;
- d) contas do(s) último(s) exercício(s), objetivando o conhecimento da situação econômico-financeira e patrimonial do órgão, bem como das deficiências e falhas nelas evidenciadas;
- e) política geral (estabelecida por lei, regulamento, ordem administrativa ou decisão) aplicável às atividades a serem revisadas e à estratégia da entidade para a execução de suas atividades;
- f) resultado de auditorias anteriores;
- g) processos ou publicações relativas a contratos, convênios, acordos ajustes e licitações;
- h) métodos de operação e procedimentos da entidade; e
- i) planos de curto, médio e longo prazos realizados pela entidade, entre outros.

Para a identificação preliminar das áreas que requerem maior atenção, os auditores podem, durante todas as fases, utilizarem-se dos seguintes métodos ou procedimentos:

- a) **discussões com os dirigentes da organização:** Deve-se fazer uma reunião com os servidores de nível mais graduado da entidade informando-os das responsabilidades dos auditores, dos objetivos gerais da auditoria e dos métodos usados para se realizar o trabalho de auditoria. Esse procedimento deverá ser adotado em cada um dos locais visitados;
- b) **entrevista com os funcionários responsáveis e outros:** as entrevistas com pessoas diretamente vinculados à realização das atividades podem fornecer dados valiosos para a definição das metas do programa de auditoria e para localização das eventuais falhas do mesmo;
- c) **revisão dos relatórios administrativos:** as informações de que dispõe a Administração, tais como orçamentos, demonstrações contábeis e operacionais, relatórios de custos, entre outros, podem dar uma visão geral de como as receitas, despesas e obrigações se situam em relação ao orçamento; a eficiência e eficácia das operações; a relação custo/benefício do programa; o alcance dos objetivos do programa. O exame dos relatórios pode proporcionar ao auditor a seleção das áreas a serem investigadas.
- d) **revisão dos relatórios das auditorias internas, externas e das inspeções:** por esse método, os auditores podem avaliar até que ponto a Administração tem adotado as ações corretivas, caso tenham sido anteriormente recomendadas. O auditor pode investigar as razões e justificativas pela inação em tais casos e efetuar uma avaliação.
- e) **teste de exame das transações (fluxogramas):** é uma técnica eficaz na medida em que propicia ao auditor informações sobre: a maneira com que as atividades da organização estão sendo realizadas; a utilidade dos procedimentos prescritos; a habilidade do pessoal

envolvido nas várias fases das operações, bem como sobre as práticas que estariam sendo executadas a um custo maior do que o benefício.

f) inspeção física: permite ao auditor adquirir conhecimento prático acerca das operações e do ambiente da organização. Deve-se estar alerta para se descobrir sinais de ineficiência ou ineficácia, tais como acumulação de equipamento ou material em excesso, pessoal ocioso, duplicidade de tarefas, dentre outros.

Com a documentação obtida durante o estudo preliminar far-se-á um arquivo permanente da entidade auditada. Esta documentação só será revisada em detalhe durante as fases seguintes, caso seja necessário.

A partir das informações obtidas, pode-se começar o planejamento do trabalho de auditoria e a elaboração de planos para uma revisão detalhada das atividades e dos controles das mesmas.

4.6.2 - Fase 2 - revisão da legislação, objetivos, políticas e normas

Esta etapa consiste no levantamento dos dados obtidos na fase 1 e na preparação dos papéis de trabalho (missão, objetivos, etc.). No levantamento analisar-se-á a abrangência do exame auditorial, definindo as áreas e matérias a serem auditadas.

A finalidade da revisão da legislação, dos objetivos, das políticas e das normas é o estudo e compreensão do embasamento legal e normativo da entidade e de seus servidores.

Segundo o Manual do ILACIF (1981, p. 245), a finalidade desta revisão é:

“a obtenção de um entendimento do embasamento legal que legitima a entidade, abrangendo nessa revisão os propósitos, o alcance e os objetivos das atividades realizadas, o modo como tais objetivos se desenvolvem e se financiam, bem como o alcance da autoridade e da responsabilidade a ela conferida por lei, por regulamentos e por outras disposições legais e por meio dos mecanismos de planejamento e de normatividade.”

Nesta fase, os auditores averiguam se os objetivos, políticas e normas gerais da entidade estão em conformidade com as leis pertinentes e com a intenção do legislador. Esta revisão deverá ser seletiva a fim de evitar perda de tempo em áreas que, posteriormente, não serão as escolhidas para o exame detalhado e para o relatório.

As principais atividades desta fase são as seguintes:

- a) confirmação de atendimento a recomendações anteriores;
- b) confirmação de análise de informações obtidas na fase de estudo preliminar;
- c) especificação, revisão e aprovação dos critérios da auditoria;
- d) designação dos demais membros da equipe de auditoria;
- e) identificação de matérias relevantes; e
- f) elaboração do relatório do levantamento e do plano de auditoria.

A revisão da legislação tem como propósito o estudo do embasamento legal que criou a entidade, que autorizou a realização de suas atividades e que modificou suas faculdades, além de se obter informações acerca de toda as disposições legais importantes, aplicáveis à entidade ou à atividade.

A revisão dos objetivos tem por finalidade verificar se os planos e orçamentos das entidades deparam com o atendimento dos objetivos planejados. Caso isso não ocorra, o auditor terá aí indícios de uma provável área crítica significativa.

As políticas devem ser revisadas e comparadas com a missão da entidade, com a legislação aplicável e com os objetivos traçados, a fim de determinar falha de consistência. Deficiências constatadas em suas políticas podem indicar uma área crítica muito importante.

A revisão das normas, regras, diretrizes, manuais, etc. consiste numa leitura rápida acerca da normatividade da entidade. Somente na quarta fase é que se revisa a

normatividade interna, em detalhe, e apenas aquela relacionada com as áreas consideradas deficientes.

Nas fases posteriores, a *revisão e avaliação do controle interno* e o *exame detalhado de áreas críticas ou problemáticas* devem demonstrar que os procedimentos seguidos cumprem as disposições legais pertinentes.

4.6.3 - Fase 3 - revisão e avaliação do controle interno

No caso da auditoria operacional, o estudo e a avaliação do controle interno devem recair sobre os controles que ajudam a entidade auditada a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente e eficaz, assegurando a observância da orientação política da administração de modo que forneça informações financeiras e administrativas seguras e oportunas.

A revisão do controle interno tem como objetivo obter informações práticas, avaliar sua conveniência e eficácia e identificar possíveis deficiências em seu sistema, que serão objeto de um exame mais detalhado.

A análise das informações obtidas durante a primeira fase é freqüentemente útil na identificação de áreas ou atividades deficientes. Durante a revisão e avaliação do controle interno, o auditor deve reunir mais informações sobre a operação dos controles internos a fim de certificar-se quanto à natureza e ao alcance do exame mais detalhado das áreas críticas identificadas.

Uma forma para a revisão e avaliação da natureza, eficácia e utilidade do controle interno consiste em revisar os procedimentos e políticas aplicados em operações e transações específicas das atividades selecionadas nas fases 1 e 2. A revisão das políticas e dos procedimentos que dirigem as atividades de uma entidade, consiste, normalmente, em um exame direto das atividades, operações, transações e projetos selecionados, a fim de que

se possa identificar de maneira mais rápida e eficiente as deficiências e falhas que requerem um exame mais aprofundado.

A natureza das operações ou transações a serem revisadas dependerá da natureza dos objetivos e metas da entidade, e da análise das atividades em exame, com base no trabalho das fases 1 e 2. Podem girar em torno de outorga de contratos, exames de solicitações de empréstimo, aprovação ou veto de empréstimos, fechamento de contratos de arrendamento, venda de ativos, fixação de preços, contratação de empregados, empréstimos em dinheiro, entre outros.

Este exame deve ser suficientemente profundo para se obter informações sobre:

- o modo como as operações são realmente executadas;
- a necessidade ou utilidade dos diferentes estágios no processamento das transações;
- os resultados das transações, segundo os objetivos da entidade, exigências legais e práticas de senso comum; e
- a eficácia do controle interno.

Pode-se, ainda, identificar deficiências no sistema de controle interno de uma entidade, através de: exame dos relatórios gerenciais; exame de relatórios de auditoria interna; inspeção física das atividades em questão; e conversa com os funcionários responsáveis e com o pessoal diretamente vinculado;

Na revisão e avaliação do sistema de controle interno, devem ser considerados os seguintes fatores gerais:

- a) se a política da entidade, assim como seus procedimentos e práticas de fato aplicadas, estão em conformidade com as bases e exigências legais e com a intenção do legislador;
- b) se os procedimentos e o sistema de controle interno resultam, de forma eficiente e econômica, em atividades que traduzem o que foram planejado pela alta direção;

- c) se o sistema de controle interno proporciona uma fiscalização satisfatória dos recursos, das obrigações, das receitas e dos gastos;
- d) se as práticas da entidade dão como resultado a promoção ou a proteção dos interesses do Governo, considerando todos os fatores.

Os fatores específicos a serem considerados nesta revisão incluem:

- a) duplicação de esforços;
- b) uso inadequado ou indevido de fundos disponíveis;
- c) falta de aceitação de responsabilidade;
- d) falta de controle apropriado de recursos ou atividades;
- e) organogramas ou procedimentos emperrados ou inadequados;
- f) falta de idoneidade do pessoal, especialmente, com relação às fraquezas ou deficiências encontradas;
- g) utilização ineficaz e antieconômica de recursos;
- h) unidades de operação ou de serviços desnecessários ou ineficazes em relação ao seu custo de manutenção;
- i) atrasos no trabalho e forma de combatê-los;
- j) carência de normas e/ou metas ou aplicação errada das normas existentes que impedem a avaliação das realizações, da produção, da eficiência, da utilização de recursos e serviços e de outros fatores que exigem avaliações administrativas contínuas; e
- l) falta de clareza nos procedimentos escritos, resultando em interpretações inadequadas e incompatíveis por parte de várias unidades ou pessoas, dentro da organização.

Na auditoria operacional, normalmente, não se faz uso de questionários para a avaliação do controle interno, exatamente para evitar a rigidez imposta pela aplicação de questionários uniformes.

Ao final desta fase o auditor terá informação suficiente para fazer uma hipótese acerca da confiabilidade do sistema de controle interno. Contudo, a avaliação do controle interno continuará durante o exame profundo de áreas críticas.

4.6.4 - Fase 4 - exame detalhado de áreas críticas ou problemáticas

Nesta etapa, as áreas deficientes identificadas na terceira fase do exame são as operações a serem selecionadas para uma revisão mais detalhada. O exame profundo das áreas críticas consiste em certos procedimentos, tais como a revisão de registros e arquivos e a prova, verificação e confirmação da informação neles contida, até o ponto em que sirvam para a auditoria. Incluem-se também nesse exame, as operações para obtenção de informações através de entrevistas e inspeções físicas ou contatos com terceiros.

De acordo com Paiva Martins (1990, p. 14), nesta fase devem ser observados os seguintes aspectos:

- “a) requer apoio multidisciplinar (advogados, engenheiros, economistas, etc. conforme as áreas críticas a serem examinadas);*
- b) enfoques básicos: cumprimento de requisitos legais em consonância com o espírito das leis que regem o órgão ou entidade; coerência com a política traçada, pelo governo central, para o setor; eficiência operacional; utilização eficiente, efetiva e econômica dos recursos humanos, materiais e financeiros; confiabilidade dos registros financeiros e dos dados estatísticos; revisão de relatórios internos (em especial, os da auditoria interna); checagem externa (fornecedores e clientes, por exemplo);*
- c) desenvolver de maneira clara, objetiva e documentada as falhas ou irregularidades;*
- d) analisar as falhas, se possível com o pessoal da entidade;*
- e) munir-se de material probante (fotos, gráficos, depoimentos, etc.).”*

O exame detalhado das áreas críticas tem como objetivos específicos estes assuntos:

- **adesão à política prescrita:** verifica se a política geral e específica aplicável à atividade, à operação ou função sob exame ajusta-se às leis pertinentes e à intenção do legislador, assim como à realização das atividades de forma eficaz, eficiente e econômica.
- **realização dos propósitos estabelecidos:** verifica se os objetivos da atividade ou operação sob exame estão sendo atingidos. Consiste em averiguar a eficiência das ações desenvolvidas pela entidade em relação a seus objetivos. Neste grupo, os procedimentos para a verificação do cumprimento dos objetivos formais da entidade poderão ser, por exemplo, os seguintes: comparação da legislação, regimento interno ou estatuto atinente às atividades da empresa com o organograma da entidade; comprovação documental, em base de testes, das atividades descritas nos organogramas; e identificação das atividades previstas e não cumpridas e das atividades existentes e não previstas.
- **eficiência operativa:** considera a eficiência das operações, procedimentos, práticas ou métodos da entidade em toda a tarefa, e o desenvolvimento amplo de todos os aspectos que denotem ineficiência na visão dos auditores.
- **eficiência e economia na utilização de recursos e serviços; controle das receitas, obrigações, ingressos e gastos:** consiste no exame da eficácia, da eficiência e da economia com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros da entidade. Neste grupo, poderão ser adotados, entre outros, os seguintes procedimentos:
 - a) análise da estrutura organizacional, especialmente, quanto a: se os recursos materiais e humanos distribuídos nas diversas áreas são compatíveis com suas atividades; se as atividades exercidas nas diversas áreas atendem ao regimento interno ou estatuto; se as atividades estão de acordo com as prioridades atuais da entidade (financeiras, sociais, técnicas, etc.).
 - b) obtenção de dados comparativos sobre atividades similares às da entidade auditada por outras entidades públicas ou privadas, objetivando identificar a possível

dispersão de esforços para o atendimento de um mesmo fim. A avaliação de desempenho objetiva, entre outras, as seguintes verificações: se as atividades da entidade são necessárias; se as atividades não são exercidas por outras entidades públicas ou mesmo privadas; se a entidade atua de modo eficaz.

- **adequação e utilidade do sistema contábil e dos relatórios financeiros para produzirem dados confiáveis e precisos, que apoiem a tomada de decisão nas áreas examinadas:** o exame apropriado de registros contábeis e de transações financeiras, de relatórios e de procedimentos correlatos, permite ao auditor comprovar a eficácia dos métodos da entidade ao exercer um controle financeiro sobre as operações dentro das áreas críticas revisadas nesta fase. Compreende o controle sobre a receita, gastos e obrigações, a forma correta de se efetuar os registros de seus recursos e de suas transações financeiras, bem como a precisão, confiabilidade e utilidade de seus relatórios.

O propósito desta fase é o de avaliar as possíveis constatações identificadas na revisão e avaliação do controle interno, onde se determinará a necessidade de ação corretiva e se a magnitude do assunto merece tal ação.

Além disso, pode-se utilizar, nesta fase, especialistas em trabalhos técnicos específicos (advogados, estatísticos, geólogos, engenheiros, agrônomos, etc.) apenas nos aspectos indispensáveis do exame, visando consubstanciar suas conclusões.

Nesta fase, obtêm-se dados, ampliam-se constatações, formam-se opiniões, chega-se a conclusões e fazem-se recomendações. Essa informação representa a base do relatório e de outras comunicações relacionadas com os resultados da auditoria.

4.6.5 - Fase 5 - relatório

Segundo Paiva Martins (1990, p. 15) o relatório de auditoria operacional deve atender os seguintes requisitos: *“a) deve ser claro, objetivo, conter glossário de*

termos técnicos e material de apoio; b) discutido, em esboço, com os dirigentes, se for o caso; c) ser um elemento catalizador de melhorias; d) elogiar o que deve ser elogiado; e) destacar as falhas, as providências já adotadas e as recomendações.”

O relatório apresenta as conclusões dos auditores e as sugestões para melhoria do desempenho da gestão. Pode incluir críticas, como, por exemplo, ressaltar casos graves de desperdícios, exageros ou ineficiências; ou pode não fazer críticas significativas, mas fornecer informações, orientações ou garantias de que se vem obtendo, ou se obteve, economia, eficiência e eficácia e em que proporção.

Pois, conforme lembra Jonh Cook (1970, p. 267):

“o auditor, normalmente, faz recomendações no sentido de serem cumpridas as disposições legais ou normativas, de se obter mais eficiência ou economia e de se atingirem os objetivos dos programas. Caso não possa fazer recomendações eficazes, o auditor deve explicar porque, e também, o que seria necessário fazer para apresentar tais recomendações”.

Para Paiva Martins (1990, p. 16), *“só se devem fazer recomendações sobre aspectos comprovadamente ineficientes, antieconômicos ou desnecessários, de sorte que o acatamento, por parte dos órgãos ou entidades auditados não possa ser contestado, o que demanda profundo exame dos fatos, audiência prévia dos dirigentes e decisão fundamentada por parte do Tribunal.”*

Os relatórios de auditoria operacional informam sobre a economia e a eficiência na obtenção e aplicação dos recursos e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados. Estes relatórios podem variar consideravelmente em extensão e natureza, podendo conter observações sobre a correção com que os recursos foram aplicados e sobre os efeitos da política administrativa e dos programas, assim como recomendar mudanças que visem um melhor desempenho.

Não obstante, é de suma importância o acompanhamento das recomendações por parte do Tribunal para que este não caia em descrédito.

4.7 - Exposição de casos de auditoria operacional

Neste apêndice serão apresentados dois casos práticos e um caso real de auditoria operacional com a finalidade de ilustrar o uso e os benefícios desta auditoria nos setores públicos.

4.7.1 - Exemplos práticos de auditoria operacional

Os exemplos a seguir foram extraídos da apostila da Price Waterhouse, referente a curso ministrado aos funcionários do Tribunal de Contas da União.

CASO 1 - Auditoria operacional de custos de manutenção de uma frota de caminhões

Antecedentes

Uma companhia construtora operava uma grande frota de veículos cuja manutenção era feita em uma instalação centralizada. Como parte de um programa regular de auditoria, o comitê de auditoria da empresa solicitou um exame de economia e eficiência dessa instalação.

Objetivo de Auditoria

Em um levantamento preliminar foi identificado o alto custo de manutenção dos motores a diesel, como o ponto a ser focalizado. Pretendia-se determinar se era possível fazer uma manutenção mais econômica, mantendo-se, contudo, padrões de qualidade aceitáveis.

Abordagem de Auditoria

O levantamento preliminar serviu para evidenciar que um grande número de empresas que operavam grandes frotas de veículos contratavam empreiteiras para o grosso da manutenção dos motores a diesel. Em face disso, e levando-se em conta a redução de

custos propiciada por essa prática, a auditoria foi estruturada de forma a analisar as vantagens de se contratar fora a manutenção dos motores a diesel. O programa específico de auditoria destinava-se a determinar e comparar o custo da manutenção feita pela própria empresa com o custo estimado de contratação de uma empreiteira. Além disso, o programa focalizava o que tinha de ser feito para assegurar níveis de qualidade aceitáveis em qualquer trabalho feito sob contrato.

Resultados e Relatório de Auditoria

O estudo de custos revelou que com a contratação de uma empreiteira havia a possibilidade de se reduzir o orçamento da instalação de manutenção em aproximadamente 15%, e para tanto, toda a manutenção de motores a diesel, leves e pesados, teria de ser contratada fora.

Durante a reunião de saída, a administração da instalação de manutenção concordou em que se poderia fazer alguma economia contratando empreiteiras fora, mas questionou o montante da economia, bem como a possibilidade de controlar adequadamente a qualidade do trabalho. Essa mesma administração manifestou ainda preocupação com o fato de contratar fora todo o serviço de manutenção de motores a diesel, pelo fato de que isso poderia levar o setor a perder toda a sua capacidade especializada.

Levando em conta esses comentários e os resultados de mais uma análise, os auditores modificaram seu relatório, passando a recomendar apenas a contratação de manutenção de motores a diesel pesados. Com isso, a economia baixou para 6% do orçamento total da instalação, mas ainda proporcionou muitas centenas de dólares de economia, anualmente.

CASO 2 - Auditoria operacional de um contrato de incentivo ao desempenho

Antecedentes

Uma empresa prestadora de serviços de transporte ferroviário de passageiros, negociou uma série de contratos de incentivos destinados a melhorar o desempenho dos trens, no aspecto de pontualidade.

Em resposta às questões surgidas quanto à eficácia dos contratos de incentivos, teve início uma auditoria do desempenho de várias ferrovias independentes.

Objetivos de Auditoria em dólares

O trabalho foi planejado a fim de determinar se os contratos de incentivos, que transferiam milhões de dólares para as ferrovias, tinham realmente resultado em melhorias de pontualidade.

Abordagem de Auditoria

A auditoria se iniciou com um levantamento preliminar destinado a colher informações básicas sobre os contratos, os dispositivos sobre incentivos, em particular, as negociações que resultaram nos contratos e as operações de ferrovias selecionadas. O levantamento preliminar identificou os problemas críticos de auditoria a serem solucionados e criou condições para a elaboração dos programas de auditoria.

Os programas de auditoria delinearam as etapas específicas do trabalho, a saber:

- compilar dados sobre a pontualidade comunicada pelas ferrovias submetidas a exame, durante períodos selecionados;
- testar a exatidão dos sistemas mantidos pelas ferrovias independentes, para comunicação das horas de chegada;
- identificar procedimentos e políticas possivelmente modificados ou acrescentados pelas ferrovias, na tentativa de melhorar seu desempenho no aspecto de pontualidade;

- comparar os desempenhos de antes e depois do contrato;
- analisar modificações de desempenho para determinar se os pagamentos de incentivos foram a principal causa da melhoria do desempenho.

Resultados e Relatório de Auditoria

A auditoria concluiu que embora a empresa pagasse milhões de dólares em incentivos, o programa não havia logrado melhorias significativas no desempenho, no aspecto de pontualidade. Na verdade, no caso de uma ferrovia em particular, o desempenho continuava praticamente igual antes e depois dos pagamentos de incentivos.

Ficou claro também que havia falhas nos projetos dos acordos de incentivos, na medida que poderiam ser feitos alguns pagamentos, mesmo sem haver melhoria de desempenho.

O relatório final de auditoria defendia uma ampla revisão do programa de incentivos, de modo a só premiar as ferrovias que realmente apresentassem melhoria de desempenho.

4.7.2 - Exemplo real de auditoria operacional

Neste segmento apresentar-se-á um exemplo real de auditoria operacional realizada no PROÁLCOOL, abrangente do período de 1975 a 1990.

A solicitação de auditoria operacional no Programa Nacional do Alcool - PROÁLCOOL partiu de requerimento formulado pelo Ministro Fernando Gonçalves em decorrência da crise de abastecimento de álcool carburante, iniciada em 1989 e agravada em 1990.

A auditoria operacional detectou uma gama de pontos críticos que afetavam a eficiência do programa:

- a) indefinição da participação do álcool carburante na matriz energética nacional, gerando incertezas para os produtores e consumidores;
- b) falta de sincronia entre as produções de álcool e de veículos movidos a este combustível, causando déficits no abastecimento;
- c) inexistência de linha de crédito específica para a cana-de-açúcar destinada a fins energéticos, comprometendo a oferta de matéria-prima para a produção de álcool;
- d) ociosidade industrial média de 22% nas destilarias de álcool, representando um desperdício dos investimentos realizados no programa;
- e) política irreal de preços ao produtor de cana-de-açúcar, em todas as regiões brasileiras, desestimulando a oferta deste produto para as destilarias;
- f) falta de fiscalização do plano de safra, possibilitando o desvio de cana destinada à produção de álcool para a produção de açúcar;
- g) remuneração do álcool produzido no Norte/Nordeste, a níveis abaixo dos custos, acarretando desestímulo à sua produção;
- h) imobilização do capital do produtor, em decorrência da prolongada armazenagem não remunerada do álcool, ocasionando aumento de custos das destilarias;
- i) valor arrecadado para fins de frete do álcool, às vezes inferior aos custos reais incorridos na sua distribuição, gerando déficits para a Conta-Álcool;
- j) fixação dos preços do setor alcooleiro, feita por critérios políticos e não baseada em planilhas de custos reais, acarretando defasagens de remuneração;
- k) proibição legal da venda direta de álcool das destilarias para os postos de abastecimento, em regiões desprovidas de base de tancagem, ocasionando percursos desnecessários do álcool, denominados *passeio do álcool*;
- j) limitada capacidade de tancagem de álcool e demais combustíveis, junto às distribuidoras, deixando o País vulnerável a possíveis cortes de suprimento de fontes primárias;

- m) inexistência de estoque estratégico de álcool, comprometendo o abastecimento nacional deste combustível, principalmente na entressafra;
- n) utilização de álcool anidro, em mistura na gasolina, com percentuais abaixo do especificado para os veículos atuais, prejudicando, com isto, a qualidade do ar nos grandes centros urbanos e a eficiência dos motores;
- o) inexistência de testes, nas condições nacionais, sobre os possíveis efeitos causados à saúde e ao meio ambiente pelo MTBE, substituto do álcool anidro na Região Sul do País;
- p) desestímulo à co-geração de eletricidade nas usinas e destilarias, em decorrência de uma política irreal de preços e de obstáculos para os contratos de troca de energia, acarretando o não aproveitamento de uma alternativa energética viável;
- q) retenção indevida, pelo Tesouro Nacional, de recursos destinados à equalização de custos da cana e do álcool;
- r) concessão de reajustes a fatores de produção, sem o repasse simultâneo para os preços ao consumidor, agravando o déficit da Conta-Álcool;
- s) déficit da Conta-Álcool indevidamente custeado pela PETROBRÁS, provocando a descapitalização daquela estatal;
- t) arrecadação diferenciada de recursos para assistência social dos trabalhadores da cultura canavieira e da indústria sucroalcooleira, gerando desigualdades sociais dentro de um mesmo setor;
- u) não aproveitamento da vinhaça, por algumas destilarias, acarretando desperdício econômico e problemas ao meio ambiente;
- v) desperdício do combustível pelo seu consumo em carros de passeio e pela desregulagem ocasional ou intencional de motores, agravando a dependência externa deste derivado, com ônus desnecessário para a sociedade;

- w) descaracterização das especificações técnicas do diesel, provocando perdas de naturezas econômica e energética;
- x) uso irregular do gás liquefeito de petróleo em veículos, distorcendo as finalidades sociais deste gás e aumentando a necessidade de sua importação, com ônus indevido para a sociedade; e
- y) falta de investimentos em gasodutos e compressores para o total aproveitamento do gás obtido, provocando perdas desnecessárias.

A equipe de auditoria chegou à conclusão de que o PROÁLCOOL atingiu o seu principal objetivo que era o de substituir a gasolina em veículos automotores, tendo também contribuído para a redução das disparidades regionais e individuais de renda; à elevação do crescimento da renda interna; ao desenvolvimento da tecnologia em energéticos alternativos; e à modernização da indústria e expansão da produção de bens de capital.

Segundo o Ministro Fernando Gonçalves (1993, p. 17):

“... concluiu-se não ser razoável seu sucateamento, haja vista a existência de cerca de 4,5 milhões de carros a álcool circulando no País e o investimento imobilizado alcançar 7 bilhões de dólares, em máquinas e instalações, com vida útil de pelo menos mais 20 anos. Recomendou-se a busca de soluções, a nível governamental, para resolver as distorções verificadas no programa, definindo com exatidão a participação do álcool carburante na matriz energética nacional. Afinal, importa ressaltar seu aspecto estratégico para os interesses do País e a questão da demanda de divisas, fator essencial diante dos desequilíbrios de nosso Balanço de Pagamentos. A análise somente da competitividade econômica momentânea de um ou outro combustível é por demais restrita”.

5 - CONCLUSÃO

A prática da auditoria operacional no Brasil é nova, especialmente no setor público. Nesse sentido, constata-se que existem no Brasil poucas referências bibliográficas sobre o assunto.

Assim, no momento em que a Constituição de 1988 atribuiu ao controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, a competência para exercer a auditoria operacional no âmbito da Administração Pública, julgou-se necessária uma maior reflexão sobre o tema.

A auditoria operacional vem para atender um dos reclamos da sociedade que exige o uso racional dos recursos públicos, particularmente na Administração Pública a qual se encontra excessivamente inchada e notoriamente ineficiente. Assim, além do aspecto legal a auditoria operacional passa a controlar e avaliar o desempenho das entidades governamentais também sob o aspecto ético-moral, tão exigido pela sociedade.

Não obstante a sua importância como instrumento de controle e avaliação de entidades governamentais pelo prisma da economia, eficiência, eficácia e efetividade, é a compreensão pela Administração Pública do significado e da importância da auditoria operacional. Deve-se ter em mente que a auditoria operacional apresenta caráter avaliativo, não buscando criticar pessoas ou organizações.

Por fim, salienta-se que o Tribunal de Contas enfrentará dificuldades na execução da auditoria operacional, tais como a precariedade do controle interno e a não integração deste, a nível dos três Poderes, segundo os quais possibilitem informar o

rendimento e a eficácia da gestão administrativa em tempo oportuno, a fim de que o controle seja preventivo e não apenas punitivo. Outro aspecto refere-se a ausência de técnicos preparados para esse tipo de auditoria, que exige conhecimentos básicos de economia, direito, administração e informática, além dos conhecimentos na área de avaliação custo/benefício.

Ao apresentar esta monografia não se pretende esgotar o tema, mas, sim, contribuir para o estudo de um campo de trabalho ainda pouco explorado no Brasil e de real importância para a atividade profissional de auditoria governamental, e por conseguinte, para o próprio País, que neste momento, carece de informações objetivas acerca do desempenho da Administração Pública, no tocante à aplicação de recursos públicos.

6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALENCAR, José Daniel de. **Dicionário de auditoria**. Brasília, Brasiliense, 1984.
2. _____. **Os sistemas de controle interno federal, estadual e municipal**. Brasília, Escopo, [s.d.p.].
3. ANGÉLICO, João. **A contabilidade na Administração Pública**. São Paulo, Atlas, 1974.
4. BASTO, Luis Eduardo Paschoal et al. **Organizações públicas brasileiras : a busca da eficiência, da eficácia e da efetividade?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, vol. 27, n. 4, p. 142-146, out./dez. 1993.
5. BRASIL, **Constituição da República do Brasil**. Brasília, Centro Gráfico do Senado Federal, 1988
6. BUGARIN, Bento José. **Os sistemas de controle interno e externo e a nova legislação infraconstitucional**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 23, nº 52, p. 17-26, abr./jun. 1992.
7. _____. **O relacionamento dos controles interno e externo**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 24, nº 57, p. 29-35, jul./set. 1993.
8. CARVALHO, Arlindo. **A função da auditoria operacional na avaliação e controle de entidades governamentais**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, nº 44, p. 67-79, jan./mar. 1990.

9. CAVALCANTI, Henrique Brandão. **Auditoria operacional e avaliação de impacto e desempenho**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 22, nº 49, p. 31-38, jul./set. 1991.
10. COOK, John W. & WINKLE, Gary M. **Auditoria : filosofia e técnica**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1979.
11. FÉDER, João. **O Estado e a sobrevida da corrupção**. Curitiba, Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1994.
12. FERREIRA, Edílio. **O controle da Administração Municipal**. Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 3, abr./jun. 1993, p.244-245.
13. FIGUEIREDO, Luiz Carlos Braga de. **Auditoria operacional e avaliação de impacto e desempenho**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 22, nº 49, p. 39-55, jul./set. 1991.
14. FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria contábil**. Rio de Janeiro, Ed. Fundação Getúlio Vargas, 1975.
15. FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O controle da moralidade administrativa**. São Paulo, Saraiva, 1974.
16. GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo, Atlas, 1984.
17. GONÇALVES, Fernando. **Auditoria operacional**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 24, nº 55, p. 11-21, jan./mar. 1993.
18. GUIMARÃES, Roberto Figueiredo. **Considerações sobre auditoria operacional no sistema de controle interno do Poder Executivo**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 22, nº 49, p. 65-73, jul./set. 1991.

19. GUIMARÃES COSTA, Maria Celeste Morais. **O controle da Administração Pública pelo Tribunal de Contas**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 12, nº 3, ano XII, jul./set. 1994.
20. GUISI, Ademar Paladini. **O sistema de controle interno**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 23, nº 52, p. 11-16, abr./jun. 1992.
21. _____. **A independência do controle interno**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 24, nº 55, p. 39-51, jan./mar. 1993.
22. _____. **O sistema Tribunal de Contas na nova Constituição Federal**. Rev. do Tribunal de Contas da União, ano 18, nº 38, p. 3-9, jun. 1988.
23. INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIÊNCIAS FISCALIZADORAS. **Auditoria operacional**. Bogotá, Ed. Dintel, 2ª ed., 1981.
24. _____. **Manual latinoamericano de auditoria profesional em el sector publico**. Bogotá, Ed. Dintel, 3ª ed., 1981.
25. LIMA FILHO, Luzinon Valle. **A auditoria operacional e a Constituição : um enfoque teórico e algumas sugestões de ordem prática**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, nº 43, p. 15-32, jan./mar. 1990.
26. MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 9ª ed., 1983.
27. MORAIS, Orlando. **O controle externo e os Tribunais de Contas**. Recife, [s. n.], 1983.
28. MOTA, José Adelino da. **Princípios básicos de auditoria operacional**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, nº 43, p. 47-58, jan./mar. 1990.
29. MOTTA, João Maurício. **Auditoria : princípios e técnicas**. São Paulo, Atlas, 1988.

30. NÓBREGA, Marcos. **O controle e a auditoria interna na Administração Municipal**. Revista de Administração Municipal. Rio de Janeiro, v. 38, n. 201, p. 60-63, out./dez. 1991.
31. PAIVA MARTINS, José Roberto de. **A auditoria operacional**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 21, nº 44, p. 11-16, abr./jun. 1990.
32. PEREIRA JÚNIOR, José Torres. **O controle da Administração Pública na Constituição brasileira**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 7, abr./jun. 1994, p.74-90.
33. PINHEIRO, Eva Andersen. **Auditoria operacional**. Rev. do Tribunal de Contas Estado do Pará, ano XIX, nº 32, p. 7-13, jan./jun. 1989.
34. PRICE WATERHOUSE. **Exemplos de auditorias operacionais**. [s. l.], [s. d. p.].
35. REIS, Heraldo da Costa e MACHADO JR., J. Teixeira. **A Lei 4.320 comentada**. Instituto Brasileiro de Administração Municipal, Rio de Janeiro, 26ª ed., 1995.
36. REIS, Heraldo da Costa. **Áreas e centros de responsabilidade no controle interno das entidades governamentais**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 39, n. 205, p. 19-35, out./dez. 1992.
37. _____. **Em busca da transparência na contabilidade governamental**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, nº 202, v. 39, p. 6-16, jan./mar. 1992.
38. _____. **Sistema de controle interno**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 23, n. 135, p. 23-39, mar./abr. 1976.
39. _____. **Auditoria governamental : uma visão de qualidade**. Rev. do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, ano X, p.62-70, 1993.

40. RIBEIRO LOPES, Maurício Antonio. **Ética e Administração Pública**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1993.
41. ROCHA, Arlindo Carvalho. **A função da auditoria operacional na avaliação e controle de entidades governamentais**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, vol. 21, nº44, p. 67-79, abr./jun. 1990.
42. SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo, Atlas, 5ª ed., 1973.
43. SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental : um enfoque administrativo**. São Paulo, Atlas, 2ª ed., 1991.
44. VILLAS, Márcio Martins. **Auditoria operacional em entidades governamentais**. Rev. do Tribunal de Contas da União, Brasília, vol. 21, nº 44, p. 57-65, abr./jun. 1990.