AUDITORIA OPERACIONAL NO SETOR PÚBLICO FEDERAL

*Maria Cristina Moreira Siqueira da Cunha
Mestranda em Ciências Contábeis pela FAFUERJ*

1- INTRODUÇÃO

A utilização dos recursos arrecadados pelo Poder Público sempre despertaram grande interesse por parte das comunidades nas sociedades democráticas, principalmente nos dias atuais.

O contribuinte quer tomar conhecimento do que está sendo realizado para melhoria nos serviços prestados aos cidadãos comuns. Tal fato, determina que seja assumido pelo administrador público, o compromisso de bem gerir os recursos a ele confiados no sentido de incrementar a busca do lucro social.

Atendendo ao clamor da sociedade pela otimização dos recursos públicos, foi inserida na Constituição Federal de 1988 a Auditoria Operacional, como instrumento para fiscalizar a utilização destes recursos de forma eficiente, econômica e eficaz.

Neste trabalho objetiva-se, fundamentalmente, evidenciar a função da Auditoria Operacional, como um dos instrumentos que permite o acompanhamento, controle e avaliação dos recursos colocados à disposição dos órgãos da administração pública.

2- ORIGEM, EVOLUÇÃO E CONCEITUAÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL

A complexidade e diversificação das atividades das organizações, ocasionou uma evolução na atuação da auditoria interna, representada pelo aprimoramento de suas atividades e ampliação do seu campo de ação para a avaliação do ambiente de controle, e não mais simplesmente a detecção do erro e do fraude, ou seja, deixou de ser considerada um mero instrumento de revisão contábil.

Com essa evolução contínua, o conceito de controle interno foi ganhando abrangência, surgindo com isso os conceitos de auditoria operacional e auditoria de processamento de dados.

Segundo os autores Edward J. Haller et alli a auditoria operacional, nos Estados Unidos, teve suas origens em trabalhos realizados no setor público em decorrência de informações prestadas às entidades legislativas norte americanas, relacionadas à economia, eficiência e eficácia das operações governamentais. No setor privado, a auditoria foi originada pela necessidade de comprovar a adequação e propriedade dos sistemas de controle interno administrativo e financeiro.

A auditoria operacional teve um rápido desenvolvimento durante a década de 60, com a publicação de importantes obras sobre o assunto, como as de William P. Leonard, "The

Management Audit. An Appraisal of Management Methods and Performance” (1965); Bradford Cadmus, “Operational Auditing Handbook” (1964); e mais tarde (1973), a obra de Lawrence B. Sawyer, “Sawyer’s Internal Auditing”.

Em termos de conceituação, na concepção de John W. Cook & Gary M. Winkle, “auditoria operacional é um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar a administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas, com vistas à consecução dos objetivos da administração. Faz parte da auditoria uma avaliação do uso profícuo de recursos humanos e materiais, assim como uma apreciação dos vários procedimentos operacionais. A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções dos problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros”.

Para William P. Leonard a auditoria operacional pode ser definida como “o exame abrangente, construtivo e integral da estrutura organizacional de uma companhia, instituição ou ramo governamental, ou qualquer parte integrante delas, tais como uma divisão ou departamento e seus planos e objetivos, seus métodos de controle, meios de operação e a utilização de seu potencial humano e ativos físicos”.

A conceituação apresentada pelos autores Haller et alli, diz que “a auditoria operacional consiste de revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público ou privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente, e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Resumindo, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e a aumentar o êxito da organização”.

Podemos inferir que esta última conceituação pode ser aceita como a mais completa, pois em relação àquela apresentada

por Cook, direciona o campo de aplicação da auditoria operacional, aos programas, organizações e atividades de qualquer tipo de entidade, seja ela pública ou privada.

A conceituação de Leonard é mais específica ao estabelecer que a auditoria operacional avalia e comunica a utilização dos recursos pela ótica da eficiência e eficácia (alcance dos objetivos), bem como define a sua atuação sobre os planos e objetivos, métodos de controle, meios de operação e utilização do potencial humano e ativos físicos.

Na conceituação de Haller, a ênfase dispensada ao resultado esperado da auditoria operacional, isto é, que esta apresente recomendações no sentido de melhoria de desempenho e aumento do êxito da organização, e não somente aos lucros, como comenta Cook, é um ponto relevante que deve ser comentado.

As três conceituações apresentadas se complementam, enfocando os aspectos essenciais da função da auditoria operacional, permitindo formular um conceito abrangente para a função: **a auditoria operacional consiste de revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados com eficiência, eficácia e economia, com vistas ao atingimento dos objetivos organizacionais e gerenciais. Atua sobre os planos e objetivos, métodos de controle, meios de operação e utilização do potencial humano e ativos físicos, além de verificar a observância às leis e regulamentos aplicáveis. É um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, levando à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e a aumentar o êxito da organização.**

Pode-se estabelecer, com base nas considerações realizadas, que no exercício da auditoria operacional devem-se examinar os fluxos, sistemas, critérios, políticas e procedimentos utilizados, bem como a qualidade da estrutura dos controles internos gerenciais e sua aderência, a fim de assegurar à alta administração quanto a adequação,

compatibilidade, eficiência e eficácia da estrutura organizacional; dos fluxos operacionais; dos sistemas de processamento, registro, análise e informações das operações e transações; da exatidão e observância dos níveis de autorização e alçadas estabelecidas pela alta administração, legislação ou estatutos da organização em relação às operações e transações praticadas; da economicidade no uso dos recursos humanos, materiais e financeiros; da qualidade do desempenho global da organização em relação às metas individuais e coletivas estabelecidas.

3- TIPOS DE AUDITORIA OPERACIONAL

Uma melhor caracterização da função da auditoria operacional é obtida aplicando-se a tipologia apresentada por Haller et alli, que auxilia na forma de emprego da auditoria operacional no setor público.

Para os autores, os trabalhos de auditoria podem ser divididos basicamente em auditorias de eficiência e economia e auditorias de eficácia. As auditorias de eficiência e economia concentram-se na melhoria do uso dos recursos, mediante a redução dos custos e/ou incremento da produção. As auditorias de eficácia se propõem a avaliar como se cumprem as atividades, à vista de seus objetivos ou a outros parâmetros de desempenho estabelecidos.

Na administração pública, a eficiência na utilização dos recursos públicos é obtida quando o resultado gerado pela sua aplicação representa um ganho maior que o sacrifício dos valores incorridos. A referência ao ganho não se limita apenas a um retorno em termos de valores, mas também em termos de utilidade gerada, numa atividade-meio ou atividade-fim.

O controle dos gastos públicos sob o enfoque da economia, envolve o aspecto do menor desembolso possível para cada item de despesa efetuada. A economia dos gastos é um elemento que pode ser avaliado sob dois ângulos: o interno, que se refere à comparação dos gastos durante os períodos em que foram efetuados; e o externo, comparando-os com os

valores de mercado e com as séries históricas de outros órgãos da administração pública.

Os aspectos de economia e eficiência são intimamente relacionados, podendo haver economia no uso dos recursos, mas não eficiência: eficiência, todavia, sempre pressupõe economia.

A eficácia em atingir os objetivos propostos está ligada ao fato dos programas de trabalho, gerarem ou não, um benefício à sociedade.

Enquanto a análise dos gastos públicos sob os enfoques da economia e eficiência no uso dos recursos se ocupa com a qualidade desse uso, o enfoque da eficácia avalia se o produto ou serviço gerado pelo setor público atingiu sua meta de benefícios à coletividade. Portanto, pode haver economia e eficiência no uso dos recursos, mas não haver eficácia, e a recíproca é verdadeira.

A partir das considerações efetuadas chega-se ao parâmetro fundamental que as organizações públicas devem buscar a eficiência, eficácia e economicidade na utilização dos recursos de que dispõe a sociedade como um todo.

4- A AUDITORIA OPERACIONAL E A AUDITORIA INTERNA

Grande parte da missão e dos objetivos da auditoria interna são atingidos através da auditoria operacional. Esta função é um subsistema do sistema de informação das organizações e fornece subsídios para avaliação da adequação dos sistemas de apoio às operações e do sistema de apoio à gestão.

A auditoria operacional, bem como a auditoria interna, deve ser exercida com um profundo conhecimento da organização em que atua. Tal conhecimento é representado pela familiarização com os objetivos, nos diversos níveis, interpretação clara dos planos, políticas, diretrizes, metas, programas, procedimentos e normas.

Também se encontra na esfera de atuação da auditoria operacional o fornecimento de subsídios para a administração avaliar o desempenho organizacional,

garantindo que o desempenho das áreas é eficiente, econômico e eficaz, a partir de comparação do desempenho real face a padrões de desempenho previamente estabelecidos.

No que concerne ao sistema de controle interno, a atuação da auditoria operacional, está relacionada ao controle interno administrativo. Como a auditoria interna tem como função avaliar a adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno e a qualidade do desempenho das áreas, esta é mais uma função que a auditoria operacional cumpre dentro do contexto da auditoria interna.

As perspectivas da auditoria operacional tendem a acompanhar o desenvolvimento da própria função da auditoria interna. A expansão das áreas de atuação da auditoria interna certamente refletirão na função de auditoria operacional, em vista da abrangência de seus objetivos.

Um dos campos onde ela ainda terá muita aplicabilidade, é no setor público, pelo fato da mesma ser uma função relativamente nova, que o texto constitucional tornou obrigatória, existindo, ainda, espaços a serem conquistados.

5- O SETOR PÚBLICO E A AUDITORIA OPERACIONAL

Os órgãos que compõem a administração pública possuem as características que definem uma organização, inclusive quanto ao enfoque sistêmico, uma vez que seu processo importa insumos, processa-os e devolve ao ambiente externo na forma de serviços ou utilidades, visando a satisfação da comunidade.

Embora existam diferenças entre a administração pública e a administração privada, ambas possuem pontos comuns e, mesmo quando diferem em objetivos e finalidades, mantêm e aplicam as mesmas teorias e iguais princípios.

Levando-se em conta que o Estado é um dos maiores, talvez o maior, fornecedor de

bens e serviços, o seu custo não deve ultrapassar os limites razoáveis, o que exige uma organização racional do trabalho de modo a atender aos princípios de que todo ato produtivo deve ser efetuado com o máximo de rendimento e com o mínimo de esforço.

Assim, apesar da administração pública considerar um número maior de fatores do que a administração privada, as diretrizes para gestão dos órgãos públicos devem ser as mesmas do setor privado. Enquanto este busca o lucro direto, como condição de sobrevivência a longo prazo, o conceito de lucro na administração pública está vinculado ao de lucro sócio-econômico para o público.

Cabe à administração pública racionalizar suas atividades de modo que o custo para obtenção deste lucro seja o menor possível para a coletividade. O custo para a coletividade é traduzido pela carga tributária que lhe é imposta a fim de financiar a produção governamental.

A auditoria operacional começou a ganhar uma clara perspectiva de aplicação na administração pública, em 1986, com a edição do Decreto 93.874 que dispunha sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organizando o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, já que no seu artigo 10, parágrafo 2º, estabelece que à auditoria cumpre examinar os atos da gestão, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas e a comprovar a EFICIÊNCIA E EFICÁCIA NA APLICAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS. Este Decreto definiu como integrante do Sistema de Controle Interno, a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as Secretarias de Controle Interno dos Ministérios e unidades de competência equivalente, como órgãos setoriais. O artigo 23 deste Decreto definiu algumas atribuições para estas Secretarias se encaixando dentro dos objetivos definidos para a Auditoria Operacional.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Seção IX - DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTARIA, institucionaliza a auditoria operacional ao estabelecer, no artigo 70, a estrutura do Sistema de Controle, definindo

que “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 exercido pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

No artigo 71 da Carta Magna fica estabelecido que o controle externo terá o auxílio do Tribunal de Contas da União, definindo no item IV deste artigo, que compete ao TCU realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, OPERACIONAL e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Por fim, o artigo 74 da Lei Maior estabelece como finalidades do sistema de controle interno dos três poderes: AVALIAR O CUMPRIMENTO DAS METAS PREVISTAS NO PLANO PLURIANUAL, A EXECUÇÃO DOS PROGRAMAS DE GOVERNO E DOS ORÇAMENTOS DA UNIÃO; COMPROVAR A LEGALIDADE E AVALIAR OS RESULTADOS, QUANTO A EFICÁCIA E EFICIÊNCIA DA GESTÃO ORÇAMENTARIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e APOIAR O CONTROLE EXTERNO NO EXERCÍCIO DE SUA MISSÃO INSTITUCIONAL.

Percebe-se que a auditoria operacional, em termos institucionais, evoluiu de uma situação em que se encontrava implícita por ocasião da publicação do Decreto 93.874/86 para um caráter mandatório pela Constituição Federal em vigor. O seu exercício tornou-se essencial para o efetivo cumprimento dos preceitos constitucionais no que diz respeito ao controle.

Procurando adequar-se aos mandamentos da Constituição, várias ações foram executadas, como a emissão da Instrução Normativa nº 10 de 7 de julho de 1989, que estabelecia as Normas do Sistema de Auditoria no âmbito do Controle Interno ao Poder Executivo; o Decreto 99.244 de 10 de maio de

1990 que reestruturou os órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, criou as Secretarias de Controle Interno, como órgão setoriais do Sistema de Controle Interno, competindo a estas o exercício, na esfera dos respectivos Ministérios, das atribuições previstas no Decreto 93.874/86, criou no Ministério da Fazenda, Planejamento e Economia a Secretaria da Fazenda Nacional fixando-a como órgão central do Sistema Federal de Programação Financeira e de Controle Interno e na estrutura da Secretaria da Fazenda Nacional instituiu-se o Departamento do Tesouro Nacional (DTN) que efetivamente assumiu as antigas atribuições da Secretaria do Tesouro Nacional.

Em decorrência da nova estruturação, o DTN emitiu a Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, definindo conceitos, diretrizes e estabelecendo as normas de auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, ficando assim revogada a Instrução Normativa nº 10/89. Com a Instrução Normativa nº 16, surgiu o conceito de auditoria governamental, com as finalidades de:

1. Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e

2. Dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas (dentre outras): avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres; observar o cumprimento pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; avaliar o desempenho administrativo e OPERACIONAL das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores; e verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das

unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Finalmente, ao estabelecer a tipologia da auditoria governamental, a Instrução Normativa/DTN nº 16/91, define que auditoria operacional: **atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento”.**

6- CONCLUSÃO

A necessidade de avaliação do grau de economia, eficiência e eficácia com que os recursos públicos são dispendidos nunca foi tão urgente como nos dias de hoje. Não basta que o poder público gaste apenas sob o enfoque da legalidade, é preciso que a despesa realizada pelo governo represente uma aplicação sábia dos escassos recursos de que dispõe a sociedade em geral.

Se no Brasil apenas a partir de 1986 começou a surgir campo para aplicação da Auditoria Operacional no setor público, em outros países sua necessidade foi percebida a mais tempo. Nos Estados Unidos, a Auditoria operacional no setor público desenvolveu-se desde a década de 50, quando o Congresso começou a exigir informações sobre o desempenho da administração de várias entidades federais.

Em que pese o atraso na percepção da necessidade da realização de Auditoria Operacional no setor público no Brasil, a incorporação de sua concepção explicitamente na Constituição Federal, representa uma tomada de consciência dos políticos e administradores públicos de que este tipo de auditoria desempenha importante papel como instrumento gerencial na avaliação do grau de eficiência, economia e eficácia com que são realizadas as operações e atividades governamentais.

BIBLIOGRAFIA

- 1-BRASIL Decreto n.º 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências. *Diário Oficial*, Brasília, 24 dez. 1986. Seção I.
- 2-BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988; organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- 3-BRASIL. Ministério da Fazenda. Departamento do Tesouro Nacional. Instrução Normativa n.º 16, de 20 de dezembro de 1991. Define conceitos, diretrizes e estabelece as normas de auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. *Diário Oficial*, Brasília, 24 dez. 1991. Seção I.
- 4-BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Escola de Administração Fazendária. *Apostila de Treinamento - Auditoria Governamental - módulo II-B*. Brasília: ESAF, 1994.
- 5-COOK, John W. & WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- 6-GIL, Antonio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão*. São Paulo: Atlas, 1992.
- 7-HALLER, Edward J. et alli. *Avaliação do desempenho operacional - Estabelecimento e Administração de uma Auditoria Operacional*. São Paulo: Price Waterhouse, 1992.
- 8-LEONARD, William P. *The Management Audit. An Appraisal of Managements Methods and Performance*. New Jersey: Prentice Hall Inc., 1965.
- 9-FILOMENA, Sérgio Fernando Elsenbruch. Controle da despesa pública II. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v. 24, n. 82, p. 47-52, jul/set.1995.