FAE BUSINESS SCHOOL

PÓS-GRADUAÇÃO

AUDITORIA INTEGRAL

Protocolado, na Biblioteca Pública do PR - Direitos Autorais, sob o n° 00337/04

CURITIBA

MARÇO 2004

ALEXANDRA LAFIS FORMIGA
CÁSSIO RODRIGO GUARINGUE ALVES
EDUARDO PENIDO PINTO MARQUES

AUDITORIA INTEGRAL

Trabalho de Pós-Graduação apresentado à disciplina de Projeto de Curso, das Faculdades Bom Jesus – FAE Business School.

Orientador: Prof. Aderbal Nicolas Müller

CURITIBA
MARÇO 2004

AGRADECIMENTOS

Agradecemos ao Professor Vicente Pacheco, ao Sr. Antonio Carlos Pedroso de Siqueira e à equipe de funcionários da Biblioteca do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, localizada em Brasília – DF, pela disposição e colaboração para o desenvolvimento de nosso projeto de trabalho, mediante indicações de fontes de referência e fornecimento de material.

Agradecemos, também, aos nossos familiares o total apoio que nos deram.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

1. **Auditoria Integral – Um Novo Paradigma de Controle** 75

2. **Vetores determinantes da organização em que a auditoria administrativa/técnica/operacional deva ser exercida** 111

3. **Estrutura Técnicas da Auditoria** 114

4. **Parâmetros definidores da gestão econômica da qualidade da auditoria integral** 118

5. **Tópicos da gestão econômica da qualidade da auditoria** 120

6. **Ciclo da Vida (Gestação – geração até ressuscitar/renascer) da gestão econômica da qualidade da auditoria** 121

7. **Tecnologia aplicada ao modelo de gestão econômica da qualidade da auditoria** 122

8. **Fases da metodologia Quadit** 123

LISTA DE QUADROS E TABELAS

1. **Classificação dos indicadores de gestão no setor público** 42

2. **As quatro perspectivas do modelo "Balanced Scorecard"** 53

3. **O Capital Intelectual e a criação do "Valor Econômico Agregado"** 56

4. **Os Riscos Inerentes na Auditoria do Capital Intelectual** 61

5. **Os Riscos de Controle na Auditoria do Capital Intelectual** 62

6. **Os Requisitos Básicos a Serem Considerados pelo Auditor na Análise Contábil do Capital Intelectual** 64

7. **Questionário de Controle Interno para Avaliação do Capital Intelectual** 65

8. **Exemplos de Recursos a Serem Avaliados em um Ente Econômico** 73

9. **Exemplos de Exames a Serem Efetuados na Auditoria Integral de um Ente Econômico** 74

10. **A Integração dos Exames na Auditoria Integral** 77

11. **O Processo da Auditoria Integral** 81

LISTA DE GRÁFICOS

1. Todas as pessoas questionadas: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatórias?”** 14

2. Apenas as pessoas que responderam: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatórias?”** 15

3. Todas as pessoas questionadas: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”** 15

4. Apenas as pessoas que responderam: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”** 16

5. Todas as pessoas questionadas: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão de empresa?”** 17

6. Apenas as pessoas que responderam: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão de empresa?”** 17

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- **ACOSAI** – Association of Suprem Audit Institutions.
- **AIC** – Associação Interamericana de Contabilidade.
- **CI** – Capital Intelectual.
- **CIC** – Conferência Interamericana de Contabilidade.
- **CRC** – Conselho Regional de Contabilidade.
- **FCAI** – Fundação Canadense para a Auditoria Integral.
- **FIPECAFI** – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.
- **GAO** – The United States General Accounting Office.
- **IAS** – International Accounting Standards.
- **IASCF** – International Accounting Standards Committee Foundation.
- **IBRACON** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
- **IIA** – Institute of Internal Auditors.
- **INCOSAI** – International Congress of Suprem Audit Institutions.
- **INTOSAI** – International Organization of Suprem Audit Instrutions.
- **ISO** – International Organization for Standardization.
- **UFPR** – Universidade Federal do Paraná.
- **USP** – Universidade de São Paulo.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 14

2. METODOLOGIA DA AUDITORIA OPERACIONAL OU DE DESEMPENHO ADMINISTRATIVO PERANTE A MODERNA DOUTRINA CONTÁBIL DO NEOPATRIMONIALISMO 20

2.1. O PRINCÍPIO DA RELATIVIDADE DA EFICÁCIA 21

2.2. INDICADORES DE AVALIAÇÃO E MODELOS CIENTÍFICOS 21

2.3. BASES DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DO TRABALHO DA AUDITORIA OPERACIONAL 22

2.4. SISTEMAS DE FUNÇÕES E O DESEMPENHO DE INTERAÇÕES EFICAZES 23

2.5. ANÁLISE CONTÁBIL DE SINTOMAS SOB A ÓTICA NEOPATRIMONIALISTA 24

2.6. SÍNTESE DA METODOLOGIA E CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 25

3. A AUDITORIA INTEGRAL COMO INSTRUMENTO DE UMA GESTÃO EFICAZ E VOLTADA PARA AS NOVAS EXIGÊNCIAS DOS USUÁRIOS: UM DESAFIO DEFINITIVO PARA O AUDITOR INDEPENDENTE COMO AGENTE DO DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL 27

3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 27

3.2. UMA ANÁLISE HISTÓRICA DOS CONCEITOS DE AUDITORIA EXTERNA E UMA AVALIAÇÃO CRÍTICA DA AUDITORIA INTEGRAL 28

3.3. O NOVO CENÁRIO EMPRESARIAL E ÁREAS EM QUE O AUDITOR INDEPENDENTE DEVE ATUAR E EMITIR OPINIÃO SOBRE A ENTIDADE 30

3.4. PONTOS EM QUE OS AUDITORES INDEPENDENTES DEVEM ABRANGER EM SEU TRABALHO PARA PROPICIAR AOS SEUS CLIENTES SERVIÇOS COM VALOR AGREGADO 31

3.5. TIPOS DE RELATÓRIOS QUE O AUDITOR INDEPENDENTE DEVEM

EMITIR DIANTE DAS NOVAS EXIGÊNCIAS DOS USUÁRIOS 32
3.6. NOVOS ENFOQUES PARA O TRABALHO DO AUDITOR INDEPENDENTE DENTRO DO CONCEITO DE AUDITORIA INTEGRAL 34
3.7. CONCLUSÃO DO TRABALHO 34

4. AUDITORIA DE GESTÃO: UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO 36
4.1. CONTEXTO ATUAL – NECESSIDADES 36
4.2. PREMISSAS BÁSICAS 37
4.3. DOIS TIPOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO 38
4.4. BREVE HISTÓRICO 38
4.5. BENEFÍCIOS RESULTANTES DA AUDITORIA DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO 39
4.6. ENTENDENDO OS CONCEITOS DE GESTÃO “EFICIENTE”, “EFICAZ” E “ECONÔMICA” 40
4.7. QUALIDADE DOS INDICADORES DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA 40
4.8. CLASSIFICAÇÃO DOS INDICADORES 41
4.9. CRITÉRIOS PARA DESENHAR OS INDICADORES DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA 42
4.9.1. Quanto à NATUREZA 42
4.9.2. Quanto ao OBJETO 45
4.9.3. Quanto ao ÂMBITO 45
4.10. CONSIDERAÇÕES SOBRE A MENSURAÇÃO DA GESTÃO DE UM ORGANISMO PÚBLICO 45
4.11. LIMITAÇÕES AO CONTROLE DE GESTÃO GOVERNAMENTAL ATRAVÉS DE INDICADORES DE GESTÃO 46
4.12. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 47

5. A AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL COMO FONTE DE VALOR AGREGADO NAS EMPRESAS – MARCO CONCEITUAL 48
5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 48
5.2. DEFINIÇÕES 49

5.3. O CONHECIMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL – ESTUDOS PRELIMINARES 51
5.4. O MODELO DE MEDIÇÃO PROPOSTO NESTE TRABALHO 57
5.5. A ANÁLISE DE RISCO NA AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL 60
5.5.1. As Normas Internacionais de Contabilidade 60
5.5.2. Os Riscos Inerentes 61
5.5.3. Os Riscos de Controle 61
5.5.4. Os Riscos de Detecção 62
5.6. A METODOLOGIA DA AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL 63
5.6.1. Por que Adquire Importância uma Auditoria do Capital Intelectual? 63
5.6.2. Considerações da Auditoria sobre Aspectos Contábeis Relevantes 64
5.6.3. Aspectos do Controle Interno a Examinar 65
5.7. OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA 65
5.7.1. Verificação dos Aspectos Contábeis Relevantes 65
5.7.2. Procedimentos Analíticos 66
5.7.3. Provas Detalhadas 66
5.8. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 67

6. A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS E O CAPITAL INTELECTUAL DAS ORGANIZAÇÕES 68
6.1. A IMPORTÂNCIA DO CAPITAL HUMANO 68
6.2. O QUE É A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS 68
6.3. AS VANTAGENS OBTIDAS PELAS EMPRESAS QUE ADOTAM A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS 69

7. A AUDITORIA INTEGRAL: UM VERDADEIRO ARQUÉTIPO DE CONTROLE EMPRESARIAL 70
7.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 70
7.2. ANTECEDENTES 71
7.3. CONCEITOS 72
7.3.1. Controle 72
7.3.2. Auditoria Integral 72
7.3.3. Ente Econômico 73

7.4. COMPONENTES DA AUDITORIA INTEGRAL 75
7.5. AUDITORIA BASEADA EM RISCOS 78
7.6. NORMAS E PRINCÍPIOS 78
7.6.1. Normas 78
7.6.2. Princípios 79
7.7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTEGRAL 79
7.8. O PROCESSO DA AUDITORIA INTEGRAL 80
7.9. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 82

8. A AUDITORIA INTEGRAL: UM PULO NO VAZIO 83
8.1. O PORQUÊ DA AUDITORIA INTEGRAL 83
8.2. O QUE SE ENTENDE POR AUDITORIA INTEGRAL? 84
8.3. OS TEMAS A DEBATER SOBRE A AUDITORIA INTEGRAL 85
8.3.1. É possível realizar um auditoria com o objetivo de emitir um relatório para terceiros sem ter normas ou parâmetros de referência? 85
8.3.2. É possível estabelecer normas de autuação sobre a eficiência de uma Companhia? 85
8.3.3. O produto profissional – relatório para terceiros – deve abranger quais questões do ponto de vista operacional e de gestão? 85
8.3.4. Qual deve ser o alcance da auditoria integral e quais as limitações do alcance que obrigariam o auditor a uma abstenção de opinião? 85
8.3.5. Qual é a responsabilidade do Contador pela emissão de um Parecer ou Relatório de Auditoria Integral para terceiros? 86
8.4. UMA SOLUÇÃO INTEGRAL 86

9. MARCO DE COMPETÊNCIA DA AUDITORIA INTEGRAL: UM NOVO RUMO PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL 89
9.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 89
9.2. COMPARAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTEGRAL, AUDITORIA FINANCEIRA E AUDITORIA OPERACIONAL 91
9.2.1. Definição de Auditoria Integral 91
9.2.2. Auditoria Integral versus a Auditoria Financeira e a Auditoria Operacional 91

9.3. CLASSES DA AUDITORIA INTEGRAL 92
9.4. AMBIENTE DA AUDITORIA INTEGRAL 92
9.5. NORMAS DA AUDITORIA INTEGRAL 93
9.5.1. Classificação das Normas 93
9.5.2. Aplicação das Normas 93
9.5.3. Importância das Normas de Auditoria 94
9.6. ENFOQUE PROPOSTO PARA O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA INTEGRAL 94
9.6.1. Seleção de Processos a serem Auditados 94
9.6.2. Planejamento da Auditoria Tributária 95
9.7. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 97

10. AUDITORIA INTEGRAL: ENFOQUES MODERNOS DE CONTROLE 99
10.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES..... 99
10.2. CREDIBILIDADE DA INFORMAÇÃO – O OBJETO CHAVE 99
10.3. DIRECIONADORES – A CHAVE PARA O RUMO CERTO..... 100
10.3.1. Nova Perspectiva 100
10.3.2. A Nova Contabilidade 100
10.3.3. Controle Interno – estrutura conceitual integrada 100
10.3.4. Administração de Riscos 101
10.3.5. “Balanced Scorecard” 101
10.3.6. Análise Matricial 101
10.3.7. Base de Tecnologia 101
10.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 102

11. A AUDITORIA INTEGRAL E O IMPACTO AMBIENTAL 103
11.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 103
11.2. SEGUIMENTO EVOLUTIVO DO COMPORTAMENTO GERAL EM RELAÇÃO COM O MEIO AMBIENTE 104
11.3. EFEITOS E DESCRIÇÕES 104
11.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 105

12. A ATIVIDADE DO GESTOR INTERNO NA GESTÃO DE RISCOS E DE QUALIDADE 106
12.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 106
12.2. GESTÃO 106
12.2.1. Gestão de Negócios 106
12.2.2. Elementos de Gestão 107
12.3. RISCOS 107
12.3.1. Gestão de Riscos 108
12.3.2. Evolução do Risco nos Negócios 108
12.3.3. Análise dos Riscos 108
12.4. GESTÃO DE QUALIDADE 109
12.4.1. Objetivos e Importância da Qualidade 109
12.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 109

13. AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO 110
13.1. AMBIENTE DA AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO 110
13.2. TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO 113
13.3. QUALIDADE DA AUDITORIA 118
13.4. FUNDAMENTOS E TECNOLOGIA PARA AUDITORIA DO SÉCULO XXI 123
13.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO 124

14. CONCLUSÕES DO TRABALHO 125

15. REFERÊNCIAS 127

1. INTRODUÇÃO

O contador, mestre em Contabilidade e professor Francisco José Araújo apresenta, em artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade nº 139, referente a janeiro/fevereiro de 2003, inúmeros aspectos do parecer do auditor independente que demonstram a necessidade do seu aprimoramento.

Nas palavras do próprio autor:

> Esta matéria discute o grau de compreensão do parecer de auditoria independente por parte dos principais usuários externos das demonstrações contábeis publicadas no Brasil. **Revela aspectos relevantes do parecer, cujo entendimento ainda não atingiu o patamar desejado** (ARAÚJO, 2003, p.71, grifo nosso).

Na sua dissertação de mestrado, que serviu de base para a elaboração do artigo aqui analisado, o autor pesquisou as seguintes entidades: (I) Comissão de Valores Mobiliários, (II) Associação Brasileira das Companhias Abertas, (III) Superintendência de Seguros Privados do Brasil, (IV) Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, (V) Associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais, (VI) Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais e (VII) Banco Central do Brasil, o que, evidentemente, dá solidez e abrangência às suas conclusões.

Dentre os vários resultados da pesquisa, destacam-se os seguintes, mais relacionados com este trabalho de pós-graduação e que são, por si sós, esclarecedores. O gráfico 1 reproduz a resposta ao seguinte questionamento do autor: **"O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatória?"** (ARAÚJO, 2003, p.75):

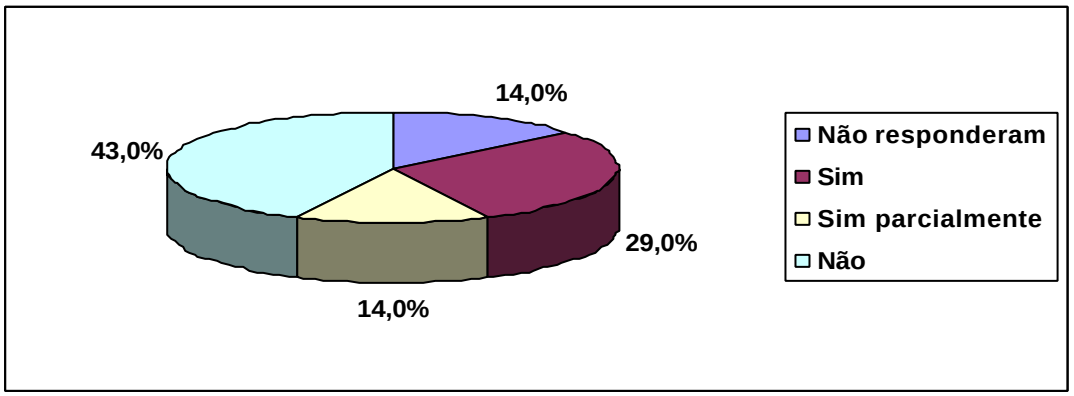


Gráfico 1: resposta ao questionamento **"o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatória?"** (ARAÚJO, 2003, p.75).

Com base nos resultados evidenciados no Gráfico 1, considerando apenas as pessoas que responderam ao questionamento **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatória?”**, obtém-se o Gráfico 2 abaixo:

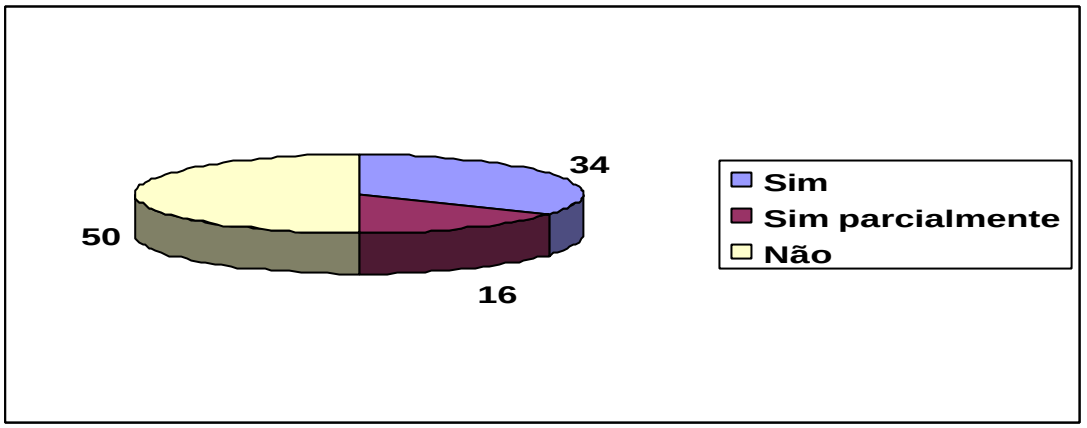


Gráfico 2: considerando apenas as pessoas que responderam ao questionamento **“o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis revela uma quantidade de informações satisfatória?”** (Adaptado de ARAÚJO, 2003, p.75).

Observa-se que, daqueles que responderam, 66%, ou seja, **?** dos usuários consideram insatisfatórias, total ou parcialmente, a quantidade de informações trazidas pelo parecer do auditor independente. Tal fato demonstra a necessidade de agregar novos valores e informações ao trabalho do auditor independente.

O gráfico 3 traz o resultado para a seguinte pergunta: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”** (ARAÚJO, 2003, p.77):

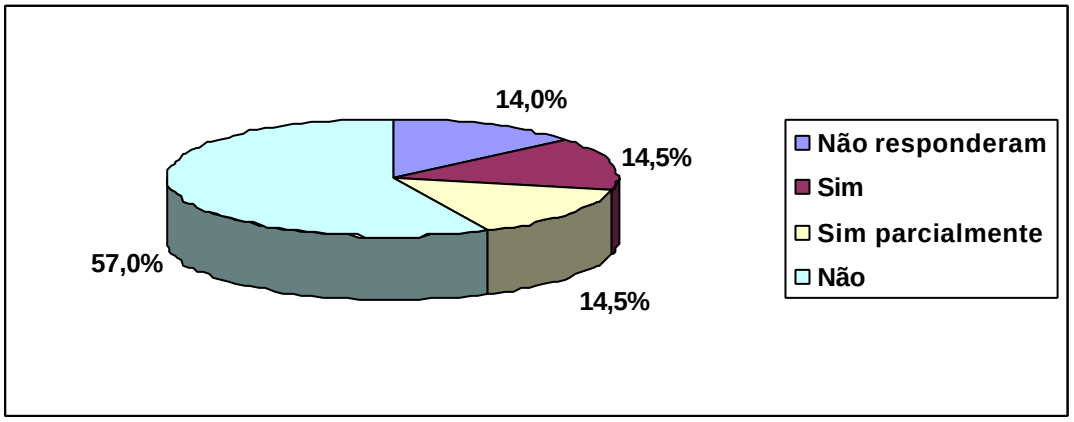


Gráfico 3: resposta ao questionamento **“o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”** (ARAÚJO, 2003, p.77).

Com base nos resultados evidenciados no Gráfico 3, considerando apenas as pessoas que responderam à pergunta **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”**, obtém-se o Gráfico 4 abaixo:

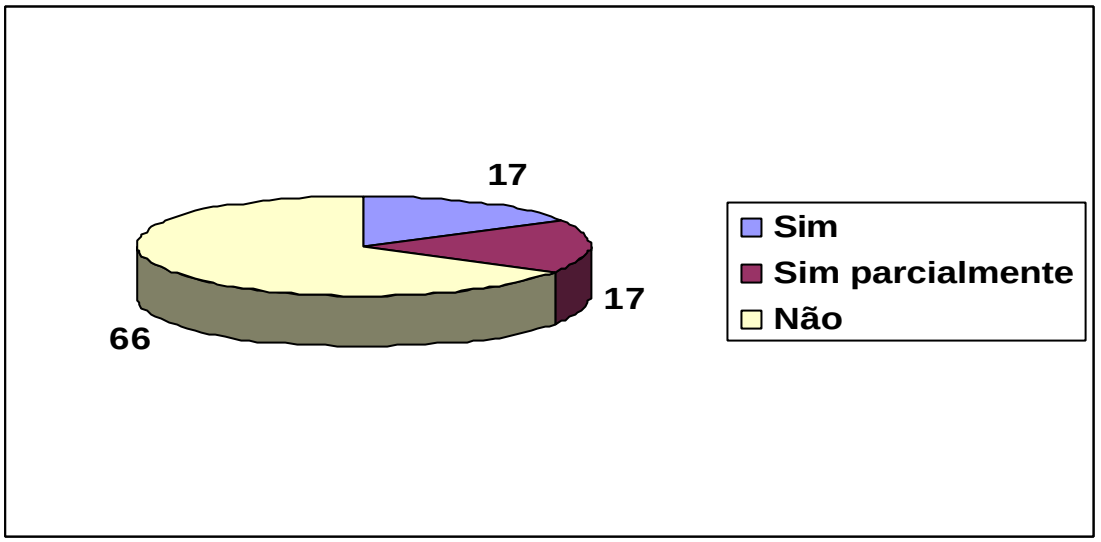


Gráfico 4: considerando apenas as pessoas que responderam ao questionamento **“o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa uma garantia de viabilidade futura dos negócios da empresa?”** (Adaptado de ARAÚJO, 2003, p.77).

O resultado observado é que, dos usuários que responderam, 66% responderam “**não”**, e estes, somados àqueles que entendem que há uma garantia apenas parcial de viabilidade futura, totalizam 83%.

O gráfico 5 traz o resultado para a questão: **“O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão da empresa?”** (ARAÚJO, 2003, p.78):

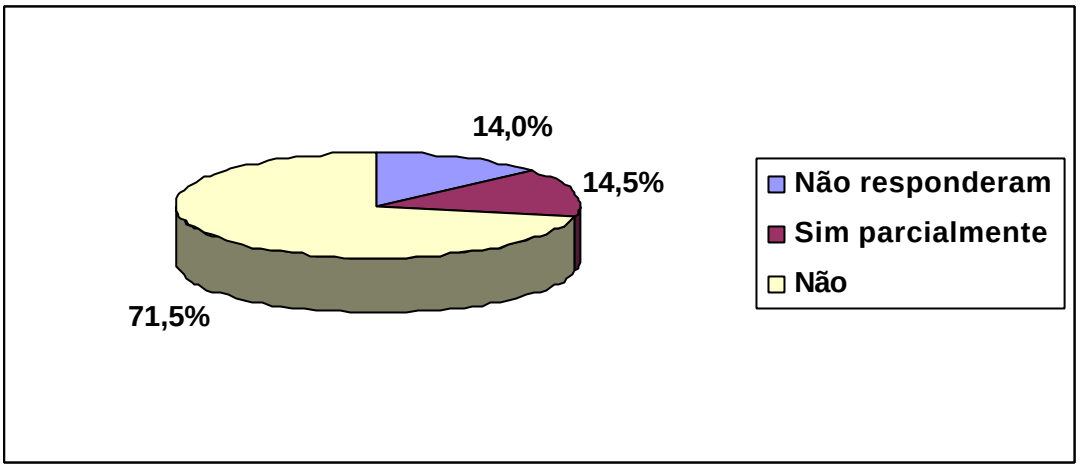


Gráfico 5: resposta ao questionamento **"o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão da empresa?"** (ARAÚJO, 2003, p.78).

Baseando-se nos dados do Gráfico 5, considerando apenas as pessoas que responderam à questão **"O parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão da empresa?"**, resulta o Gráfico 6 abaixo:

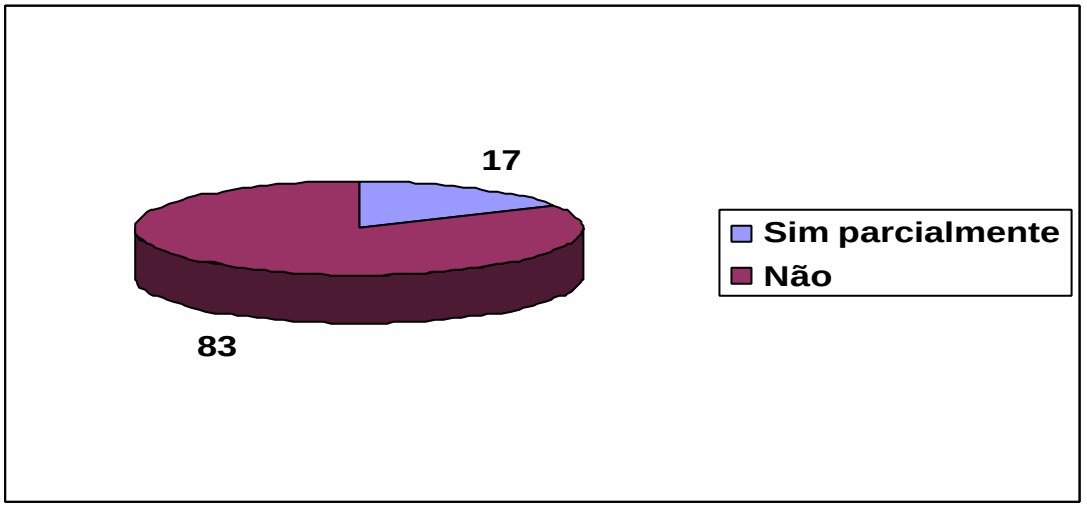


Gráfico 6: considerando apenas as pessoas que responderam à questão **"o parecer do auditor independente sobre demonstrações contábeis representa um atestado de eficácia da administração na gestão da empresa?"** (Adaptado de ARAÚJO, 2003, p.78).

Este gráfico consolida a conclusão de que **é essencial agregar novos valores à atividade do auditor independente**, pois observa-se que, dentre aqueles que responderam à pergunta , **83% disseram "não"**, e estes, somados aos que entendem que há, apenas, uma garantia parcial de gestão eficaz, **encontra-se o percentual de 100% de insatisfação total ou parcial com este aspecto, qual**

seja, a garantia de que a empresa auditada apresenta uma gestão eficaz de seus negócios.

Acontece que esta informação é exatamente o que buscam, hoje, os administradores, investidores, credores, fornecedores e inúmeras outras pessoas e empresas ligadas direta ou indiretamente à empresa auditada: querem saber, em síntese, se a empresa que lhes interessa possui, ou não, uma gestão eficaz, de forma a poder garantir-lhes boas perspectivas de sucesso futuro, a despeito do mercado competitivo em que hoje todos se encontram inseridos.

A forma contábil tradicional não está mais atendendo às reais necessidades de informações em tempo real, atualizadas, oportunas e claras, o que não proporciona garantia nas tomadas de decisões.

Neste momento, surge no mercado a necessidade de um mecanismo que atenda aos gestores, dando-se origem à chamada **Auditoria Integral**, que fornece as principais ferramentas destinadas à otimização da gestão: planos de estratégias, sistemas de informações e de controles, além de outras de menores dimensões.

O objetivo primordial deste trabalho é, portanto, demonstrar o que já se propôs e se desenvolveu sobre o tema "Auditoria Integral", além de enfatizar a irreversibilidade desta tendência mundial na busca por informações cada vez mais abrangentes sobre as empresas. Tais informações somente são possíveis como resultantes da Auditoria Integral.

Como objetivo secundário, busca-se montar uma compilação organizada de várias fontes nacionais e internacionais sobre este tema, devido ao fato de que inexiste, no meio nacional, qualquer publicação neste sentido, Há, sim, livros e trabalhos que tratam do assunto, mas nenhum que apresente uma relação de vários autores com as suas propostas sobre a Auditoria Integral. Da mesma forma, não existe, ainda, qualquer padronização para esta atividade.

Ressalte-se que este trabalho não se detém, apenas, em apresentar sínteses das fontes consultadas, mas, além disso, busca os seguintes critérios na preparação de cada capítulo:

- manter toda a essência da técnica preconizada por cada autor;
- elaborar quadros, tabelas, gráficos e enumerações obtidos a partir dos textos compulsados, mas inexistentes neles, de forma a tornar o resultado mais didático e de compreensão mais fácil, inclusive para o iniciante no assunto.

Contribui-se, assim, para a difusão deste conhecimento tão essencial para o desenvolvimento contábil e empresarial, e, ao mesmo tempo, caminha-se no sentido de se obter, o quanto antes, a necessária normatização da atividade de Auditoria Integral.

2. METODOLOGIA DA AUDITORIA OPERACIONAL OU DE DESEMPENHO ADMINISTRATIVO PERANTE A MODERNA DOUTRINA CONTÁBIL DO NEOPATRIMONIALISMO

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá, Presidente da Academia Brasileira de Ciências Contábeis, Presidente do Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin do Centro Universitário da UNA e Reitor do Centro de Estudos Superiores de Contabilidade do CRC de Minas Gerais.

Inicialmente, esclarece-se que "Auditoria Operacional" e "Auditoria de Desempenho Administrativo" são outras denominações da **Auditoria Integral**.

A opinião do autor encontra-se sintetizada na nota introdutória ao artigo:

> **Questiona-se quanto à metodologia da auditoria operacional, se esta deveria caminhar para um processo de normatização ampla, como as demais, ou se ficaria exclusivamente dependente da capacidade do profissional que a planeja e a executa. Até que ponto a avaliação da eficácia e da eficiência é algo que possa ser objeto de um padrão é ainda discutível. A moderna doutrina contábil do Neopatrimonialismo, todavia, surge como uma fonte competente para oferecer a produção de indicadores de avaliação de desempenhos, tão como oferece princípios metodológicos. Considera, esta nova corrente científica, que o planejamento do trabalho de um auditor pode até seguir algumas diretrizes gerais, mas, em cada caso, necessário se torna o aprofundamento das indagações sob uma ótica lógica científica subordinada a relatividades** (SÁ, 2003, p.1).

Observa-se que o autor propugna por uma metodologia científica, seguindo a doutrina do Neopatrimonialismo, e que ele entende não ser conveniente se fazer uma ampla normatização da atividade da Auditoria Integral, pois, em suas palavras, "como os objetivos variam de empresa para empresa, de instituição para instituição, difícil se torna estabelecer uma avaliação a partir de padrões" (SÁ, 2003, p.4). A esta variabilidade de objetivos e de situações o autor denomina "Princípio da Relatividade da Eficácia" (SÁ, 2003, p.3).

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

2.1. O PRINCÍPIO DA RELATIVIDADE DA EFICÁCIA

SÁ (2003, p.3-4, grifo nosso) explica que o grande objetivo da Auditoria Operacional ou de Desempenho Administrativo é a determinação da **eficácia geral com que a administração da empresa usou os meios patrimoniais de que dispunha**. Já a eficácia geral ou absoluta é o somatório de sete sistemas de funções, que abrangem todo o universo patrimonial, quais sejam:

- sistema de liquidez;
- sistema de resultabilidade;
- sistema de estabilidade;
- sistema de economicidade;
- sistema de produtividade;
- sistema de invulnerabilidade; e,
- sistema de elasticidade.

Vê-se, portanto, que a **eficácia geral** é determinada para cada empresa conforme a sua realidade particular, o que resulta no **Princípio da Relatividade da Eficácia**.

2.2. INDICADORES DE AVALIAÇÃO E MODELOS CIENTÍFICOS

Agora, fica mais fácil entender como é a metodologia proposta pelo autor para o desempenho da Auditoria Operacional em uma empresa: em síntese, devem-se buscar indicadores de avaliação de desempenho com relação a cada um dos sete sistemas acima colocados, que abrangem todo o universo patrimonial analisado, sempre com foco no seguinte questionamento: **a gestão foi eficaz no sistema sob análise, de forma que as necessidades da empresa foram atingidas plenamente?**

Em exemplo prático:

> **Ao analisar [...] o que ocorreu com a compra de matérias primas, precisa o auditor operacional estudar como tal meio patrimonial se comportou em face das necessidades da empresa; isto envolve todo um sistema que vai desde a adequação em realizar-se o pedido de**

> **aquisição, em face de limites mínimos de estoques (que ele testa com quocientes de giro), até o risco de armazenamento do recebido e a forma de entrega para a utilização. Não se trata de ver se a compra está comprovada, se o documento satisfaz a exigência fiscal, se o registro foi tempestivo, mas, como a matéria prima desempenhou o seu papel em face das necessidades da produção e do lucro** (SÁ, 2003, p.5-6).

2.3. BASES DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DA AUDITORIA OPERACIONAL (adaptado de SÁ, 2003, p.6)

Entendidas as bases do sistema de Auditoria Operacional proposto pelo autor, passa-se à parte mais objetiva, que traz os critérios para a execução do Plano de Trabalho. O Plano deve-se fundamentar em informações gerais sobre a empresa, obtidas em uma **análise preliminar**, que, por sua vez, deve buscar resposta para os seguintes aspectos:

- os objetivos da empresa ou instituição e os motivos que sustentam os mesmos;
- passado do patrimônio (análise comparativa das situações patrimoniais, de resultado e de finanças);
- entorno sócio-econômico em que a empresa se situou no passado e o que tem no presente;
- a estrutura administrativa que possui, o valor humano de liderança e o do pessoal;
- a postura perante a qualidade e o planejamento (metas fixadas ou perseguidas);
- a agilidade de comunicação e coordenação de pessoal interno e deste com os agentes externos;
- a evolução da clientela e também a do lucro;
- a atualização dos meios de trabalho perante a obsolescência;
- a validade dos controles internos; e,
- as condições éticas da empresa em seu mercado e do volume de clientes.

2.4. SISTEMAS DE FUNÇÕES E O DESEMPENHO DE INTERAÇÕES EFICAZES

Obtidas as informações gerais sobre a empresa através da análise preliminar (10 aspectos), passa-se à fase da auditoria operacional, quando "a pesquisa para a emissão de uma opinião do auditor operacional deve abranger a eficácia de todos os sistemas de funções patrimoniais" (SÁ, 2003, p.8).

Na fase da execução da auditoria, ensina o autor (SÁ, 2003, p.9) que cada um dos sete sistemas em que se divide o universo patrimonial da empresa deve buscar a plena satisfação das necessidades que visa a suprir, e que **"há eficácia absoluta quando ocorre a somatória de eficácias de cada um dos sistemas de funções da riqueza"**. A eficácia absoluta tende a gerar a prosperidade, e a ineficácia parcial ou total encaminha para a situação inversa, ou seja, o definhamento da empresa ou instituição.

O autor (SÁ, 2003, p.9) diz que se pode partir do exame de desvios ou comparações entre situações adequadas e aquelas praticadas, gerando sintomas de prosperidade ou de definhamento entre as interações dos sistemas de funções patrimoniais sistemáticas: "Um bom comportamento do sistema de liquidez deve influir sobre o sistema da resultabilidade e o deste sobre a liquidez, por exemplo. Não basta ser eficiente se não se é lucrativo, não basta ser lucrativo se não se é eficiente".

Continua SÁ (2003, p.9) ensinando que, no Neopatrimonialismo, as funções patrimoniais sistemáticas são autônomas e ocorrem todas ao mesmo tempo, mas em caráter de íntima correlação. Exemplos:

a) A empresa pode estar equilibrada na composição de seu patrimônio (estabilidade) e não ser lucrativa (resultabilidade); pode ser lucrativa e estar desequilibrada na composição ou estrutura patrimonial.
b) Não é suficiente um bom controle interno se não se consegue ter recursos para pagar dívidas. Igualmente, não é proveitoso apenas pagar em dia se não existe um bom sistema de controles internos.

Prossegue o autor (SÁ, 2003, p.9) dizendo que pode se fazer necessário o auxílio de um administrador profissional, visando a melhorar a profundidade das verificações.

2.5. ANÁLISE CONTÁBIL DE SINTOMAS SOB A ÓTICA NEOPATRIMONIALISTA

Quanto à metodologia de trabalho que vai permitir ao auditor operacional a emissão de sua opinião, evidenciando prosperidade ou definhamento da empresa ou instituição analisada, esta deve se fundamentar em estudos sob três óticas:

1. Sistema Unitário:

Cotejo de **relações entre os meios patrimoniais e as necessidades patrimoniais** em **cada sistema** de funções.

2. Interações Sistemáticas:

Cotejo da **resultante de cada sistema** de funções em relação aos demais, **sob a ótica da interação**.

3. Dinâmico Seqüencial:

Comparação dos cotejos referidos em períodos seqüenciais para a **observação das tendências** dos aludidos comportamentos (SÁ, 2003, p.10).

O autor exemplifica a análise das relações em cada um dos sete sistemas que compõem o universo patrimonial da empresa:

- No sistema da liquidez: meios de pagamentos (dinheiros, créditos, estoques) contra necessidades de pagamentos (dívidas a fornecedores, bancos, governo, etc).
- No sistema da resultabilidade: custos, despesas e lucros (meios) contra receitas (necessidades para o resultado).
- No sistema da estabilidade: aplicações (meios de funcionamento) contra origens de recursos (necessidades de suprimentos patrimoniais).
- No sistema de economicidade: as velocidades dos meios patrimoniais contra a das necessidades patrimoniais (temporalidade).
- No sistema da produtividade: custos (meios) contra a produção efetiva (necessidades).
- No sistema da invulnerabilidade: meios patrimoniais de riscos contra seguros de garantias de funcionalidade (necessidades de proteção).
- No sistema da elasticidade: dimensão do capital em face das circunstâncias das necessidades das células sociais.

Todos esses estudos devem buscar as dimensões dos fatos, ou seja, o conhecimento das **causas**, dos **efeitos**, dos aspectos **qualitativos** e

> **quantitativos** e daqueles relativos e **tempos** e **espaços** de ocorrência (hexadimensionalidade)
>
> Como complemento obrigatório e concomitante, as verificações devem considerar as influências provenientes dos entornos do patrimônio, ou seja, aquelas dimanadas dos ambientes internos e externos (relações ambientais endógenas e exógenas).
> As indagações devem incluir cada sistema como se fosse algo isolado e o mesmo em seu universo patrimonial, com vistas holísticas ao que age sobre a riqueza e que são os ambientes (SÁ, 2003, p.10-11).

2.6. SÍNTESE DA METODOLOGIA E CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Conclui Sá (2003, p. 12) que:

> Entende a doutrina neopatrimonialista que não basta ser eficaz em uma função para que se encontre a prosperidade, sendo necessário que os desempenhos não só sejam eficazes em cada sistema como possam influir eficazmente sobre os outros.
> A liquidez deve contribuir para o lucro e o lucro deve contribuir para a liquidez, a produtividade deve contribuir para o lucro e o lucro deve contribuir para a produtividade e assim por diante.
> [...]
> As razões científicas, portanto, devem ser as que devem guiar o planejamento da auditoria operacional, associando fatores administrativos e contábeis, mas, também, todos os demais que possam ter influências sobre a produção dos fenômenos que forem objetos de exames.

Quanto à normatização da Auditoria Operacional, diz Sá (2003, p. 13):

> Entendo que não existe impossibilidade em normatizar a Auditoria Operacional, mas, isto só será útil se dentro de limites que respeitem as relatividades de que a questão se reveste (tal como neste trabalho, em linhas gerais busquei discorrer, sob a ótica do pensamento científico do neopatrimonialismo).

Pode-se sintetizar o método proposto pelo Prof. Antônio Lopes de Sá da seguinte forma:

1. Inicia-se o trabalho do Auditor Operacional com uma **análise preliminar**, onde buscam-se respostas **para os 10 (dez) aspectos citados**.

2. Posteriormente, na **execução da Auditoria Operacional**, verifica-se o **comportamento de cada um dos 7 (sete) sistemas de funções em que se divide o universo patrimonial**, onde o objetivo é determinar como cada sistema cumpriu com a sua finalidade específica, **determinando as suas resultantes** (resultante é o efeito das funções dos meios patrimoniais em face das necessidades de cada sistema).

3. **A última etapa** consiste em, após o conhecimento da resultante de cada sistema, **verificar a influência de cada resultante em face dos outros sistemas e destes sobre cada uma, pois os sistemas se inter-relacionam**.

4. **Após o encerramento dos procedimentos da Auditoria Operacional, o Auditor emitirá os Pareceres e Relatórios**, contendo suas orientações e constatações quanto aos aspectos analisados sob a ótica do Neopatrimonialismo, que abrangem a empresa como um todo.

3. A AUDITORIA INTEGRAL COMO INSTRUMENTO DE UMA GESTÃO EFICAZ E VOLTADA PARA AS NOVAS EXIGÊNCIAS DOS USUÁRIOS: UM DESAFIO DEFINITIVO PARA O AUDITOR INDEPENDENTE COMO AGENTE DO DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL

Analisa-se, aqui, artigo de autoria do Contador Antonio Carlos Nasi, Vice-Presidente de Controle Interno do CRC-RS e Diretor do Brasil junto à Associação Interamericana de Contabilidade. Este trabalho foi publicado na Revista Brasileira de Contabilidade nº 107 – setembro / outubro de 1997 – e foi também apresentado e premiado na XXII Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em Lima, Peru, de 8 a 11/9/1997.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível, inclusive para o iniciante no assunto.

3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

O objetivo do autor encontra-se explicitado nas seguintes palavras (NASI, 1997, p.90, grifo nosso): **“O presente trabalho objetiva analisar os diversos cenários em que está colocado o auditor independente, dentro de um contexto globalizado e com inúmeras novas exigências dos usuários, tanto internos, como externos”**.

NASI parte da constatação que se constitui no cerne deste trabalho, isto é, no motivo principal da elaboração desta pesquisa sobre Auditoria Integral: **Os novos cenários da economia mundial globalizada, as novas tecnologias disponíveis e em evolução exponencial, e as novas exigências dos usuários da informação contábil demandam, conseqüentemente, uma nova Auditoria**. Nas palavras do autor:

> Os usuários não querem do auditor independente informações consistentes sobre o passado da entidade, mas sobre seu futuro, suas potencialidades de gerar lucro, sua tecnologia, a capacitação de sua gestão, a qualificação de seu pessoal e sua flexibilidade para enfrentar desafios. **E todos nós sabemos que não é só uma demonstração contábil, por melhor apresentação e grau de consistência que tenha, que vai gerar todas**

> **essas informações.** Portanto, a opinião do auditor independente não pode restringir-se às demonstrações contábeis, mas abranger a entidade em seu todo. [...] pela exigência cada vez maior dos usuários da informação contábil, quer sejam os administradores (usuários internos), que sejam os investidores (usuários externos).

3.2. UMA ANÁLISE HISTÓRICA DOS CONCEITOS DE AUDITORIA EXTERNA E UMA AVALIAÇÃO CRÍTICA DA AUDITORIA INTEGRAL (adaptado de NASI, p.92-94)

O autor prossegue apresentando uma análise histórica dos conceitos de auditoria externa, até chegar aos tempos atuais, onde se faz necessário repensar o trabalho do auditor independente na direção da Auditoria Integral.

Os primórdios da auditoria externa abrangem o período que vai até fins da década de 1940, quando o trabalho limitava-se a uma revisão de contas e culminava com a emissão de um **Certificado**.

Posteriormente, a partir de 1949, com a extraordinária evolução industrial apresentada pelo mundo ocidental a partir do final da segunda guerra mundial, novos conceitos e metodologias fizeram-se necessários:

- o sistema de controles internos é normatizado como sendo a base para a realização do trabalho de auditoria;
- a amostragem foi adotada como único meio capaz de atender à demanda dos usuários;
- os aspectos fiscais tornavam-se cada vez mais exigentes e complexos; e,
- o **Certificado** foi **substituído pelo <u>Parecer</u>**;

Continua o autor situando no tempo o trabalho dos auditores, com as décadas de 50, 60 e 70, quando as características desta época foram, basicamente, duas: a industrialização crescente, inclusive em nações antes tradicionalmente agrícolas, como o Brasil, e a evolução acelerada da informática, cada vez mais presente em todas as atividades. Essa realidade impunha novas exigências ao auditor externo:

- a auditoria de sistemas, para avaliar o grau de segurança e consistência das informações processadas eletronicamente;
- a auditoria operacional, que consiste em avaliar e validar a integração dos vários sistemas em que se subdividiram as empresas: compras, vendas, folhas de pagamento, investimentos, imobilizado, etc;
- a auditoria de gestão, visando a avaliar a economicidade, a eficiência e a eficácia das administrações; e,
- na área pública, as auditorias de programas.

A última fase da evolução, onde nos situamos, inicia-se na década de 80, e possui como características principais:

- início dos processos de Auditoria da Qualidade (normas ISO);
- início das Auditorias de Desempenho e vários outros trabalhos específicos demandados aos Auditores Independentes, conforme as crescentes exigências das empresas, do mercado e dos órgãos regulamentadores.

NASI (1997, p. 94, grifos nossos), conclui seu histórico com as seguintes palavras:

> **O certo que temos até agora é que a auditoria das demonstrações contábeis, com emissão de um parecer anual e um relatório sobre deficiências dos controles internos, é insuficiente como produto final apresentado pelos auditores independentes para os usuários de seus serviços.** [...] É fundamental que o auditor independente ofereça a seus clientes uma amplitude maior de seu trabalho, mostrando a eles que está capacitado a oferecer-lhes muito mais que um simples PARECER e um RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES SOBRE OS CONTROLES INTERNOS. Isto é um processo, e, como tal, deve partir de um pressuposto básico: o conhecimento que o auditor tem do negócio de seu cliente. **Se o auditor não conhecer profundamente o negócio de seu cliente, não terá condições de prestar um trabalho adequado, dentro do conceito de AUDITORIA INTEGRAL**.

3.3. O NOVO CENÁRIO EMPRESARIAL E ÁREAS EM QUE O AUDITOR INDEPENDENTE DEVE ATUAR E EMITIR OPINIÕES SOBRE A ENTIDADE (adaptado de NASI, 1997, p.94-96)

O autor apresenta o novo cenário empresarial, que tem as seguintes características:

- crescente complexidade dos negócios;
- novos instrumentos de gestão empresarial, aproveitando as novas ferramentas disponíveis, tais como a informática;
- novos conceitos de controle, tanto administrativos como na área de produção;
- novas exigências dos governos sobre a questão ambiental;
- exigências quanto à qualidade dos produtos (ISO 9000);
- necessidades de custos cada vez menores, dentro da maior competitividade dos mercados globalizados; e,
- expansão da internet e suas conseqüências: informações e dados com difusão cada vez maior e atingindo cada vez mais pessoas.

Dentro deste cenário, NASI identifica algumas áreas de operação das entidades que devem ser motivo de exame por parte dos auditores independentes:

a) segurança dos sistemas informatizados adotados pela entidade [...] e grau de satisfação dos usuários internos relativamente a tais informações;

b) impacto dos riscos dos negócios, quer pela situação de créditos dos clientes, quer pelo relacionamento entre entidade e fornecedores;

c) grau de relacionamento, dependência e credibilidade da empresa junto aos organismos financiadores;

d) nível de prestação de contas da entidade a seus acionistas (sócios/associados);

e) auditorias nos sistemas informatizados, abrangendo a concepção, estrutura e condições de propor soluções adequadas economicamente, tanto para a preparação das demonstrações contábeis, como para as informações gerenciais globais da entidade;

f) auditoria da qualidade, englobando as exigências da ISO 9000 / ISO 14000;

g) auditoria de um balanço social da entidade;

h) auditoria dos aspectos ambientais da entidade (impacto ambiental e contingências decorrentes);

i) avaliação dos sistemas de custos diante de novas realidades, tais como o impacto do custo de desenvolvimento dos produtos em relação ao tempo de vida útil do produto;

j) auditoria dos sistemas de gestão adotados pela entidade;

k) auditoria dos impactos de novas tecnologias adotadas pela entidade;

l) auditoria dos indicadores de gestão, sob os aspectos de eficácia, eficiência e economicidade;

m) auditoria de balanços projetados; e,

n) avaliação de cenários futuros da entidade, diante de seus cenários empresariais, levando em consideração os produtos que fabrica, seus concorrentes, a capacidade de negócios de seus clientes, a tecnologia adotada e os recursos humanos disponíveis (NASI, 1997, p.95).

NASI (1997, p.95-96) conclui esta parte comentando que não cabe ao Auditor Independente responder todas as questões acima colocadas. **O importante**, a seu ver, **é saber identificar os pontos de interesse do seu cliente, tanto para fins de informação interna como externa, e, logicamente, saber dar a resposta adequada às suas necessidades**.

3.4. PONTOS QUE OS AUDITORES INDEPENDENTES DEVEM ABRANGER EM SEU TRABALHO PARA PROPICIAR AOS SEUS CLIENTES SERVIÇOS COM VALOR AGREGADO (adaptado de NASI, 1997, p.96-97)

O autor enumera 10 (dez) pontos que o Auditor Independente deve abranger em seu trabalho, com o intuito de prestar aos seus clientes uma AUDITORIA COM VALOR AGREGADO, outro nome com que é conhecida a AUDITORIA INTEGRAL:

1) o auditor independente deve conhecer profundamente o negócio do seu cliente;
2) a qualificação do auditor independente e da sua equipe de trabalho deve ser de alto nível, com visão ampla do negócio da entidade e do mercado em que esta atua;
3) o auditor independente deve saber identificar as necessidades dos usuários internos e externos, produzindo informações a estes dentro de seu foco de interesse;

4) a contabilidade deve ser a base do processo informativo, para haver consistência e credibilidade das informações;
5) a tempestividade das informações é fator importante – a informação pode ser consistente, confiável e completa, mas, se for intempestiva, será inútil;
6) o usuário interno deve saber tudo que vai ser divulgado ao usuário externo, de forma antecipada, de modo a preparar-se para eventuais indagações;
7) o auditor deve saber com que tipo de usuário externo está lidando, pois, assim, pode prestar um serviço inestimável à empresa perante o seu público externo;
8) o auditor deve dar às informações e aos dados que produzir a necessária credibilidade – sua conduta, sua ética, sua qualificação técnica e sua experiência podem contribuir em muito para o sucesso da entidade auditada;
9) o auditor deve demonstrar um grau de independência inquestionável, e isso deve ficar evidenciado de todas as formas aos usuários externos; e,
10) o usuário interno necessita da maior quantidade possível de informações para a tomada de decisões, e o auditor independente, como um consultor de negócios, deve contribuir decisivamente para a consecução destes objetivos.

Finaliza esta parte dizendo:

> **Os empresários não querem mais saber apenas de demonstrações contábeis auditadas, mas, sim, da empresa em seu todo auditada, avaliada e criticada. O usuário externo, além da credibilidade e independência do auditor independente e do conteúdo de seu parecer sobre as demonstrações contábeis, quer outras informações da parte deste. Cabe destacar a necessidade de informações projetadas como fonte de dados para orientar novos investimentos na entidade** (NASI, 1997, p.97).

3.5. TIPOS DE RELATÓRIOS QUE O AUDITOR INDEPENDENTE DEVE EMITIR DIANTE DAS NOVAS EXIGÊNCIAS DOS USUÁRIOS

NASI (1997, p.97-98) divide os relatórios em dois tipos, conforme os seus destinatários:

- **Relatórios destinados aos usuários internos** (administradores, empresários): neste caso, não vê, o autor, maiores dificuldades, pois "um relatório circunstanciado, com análise descritiva de todos os processos adotados na empresa, pode auxiliar em muito as decisões que serão tomadas pela direção da entidade" (NASI, 1997, p.97).
- **Relatórios destinados aos usuários externos** (potenciais investidores, credores, governo e outros interessados): na opinião do autor, "os conceitos de AUDITORIA INTEGRAL estão muito voltados aos usuários internos. Todavia, **os usuários externos, especialmente os potenciais investidores, estão querendo, cada vez mais, informações mais amplas sobre a entidade, a capacidade de sua gestão e a potencialidade da entidade de gerar lucros**" (NASI, 1997, p.98, grifo nosso). Assim sendo, sugere o autor (NASI, 1997, p.98) que sejam produzidos relatórios e informes circunstanciados e periódicos, avaliando a estrutura organizacional como um todo, seus pontos fortes e fracos diante da concorrência, seu grau de dependência de recursos de terceiros e outros fatores que possam impactar positiva ou negativamente a vida da entidade, de forma que sejam satisfeitas as expectativas dos usuários da informação.

NASI finaliza esta parte conceituando:

> ...**a AUDITORIA INTEGRAL deve ser aquela que satisfaça as necessidades dos usuários, tanto internos, como externos. O auditor independente deve ter esta capacidade de identificar as necessidades de seu cliente e dos demais interessados em seu desempenho como entidade**. Com isso, poderá identificar um programa de trabalho capaz de dar estas respostas e estabelecer com o cliente quais os tipos de relatórios que serão necessários, bem como a periodicidade de sua emissão, e identificar aqueles destinados aos usuários internos e aos usuários externos (NASI, 1997, p.98, grifo nosso).

Posteriormente, o autor (NASI, 1997, p.98) sintetiza a função do **Auditor Independente** na Auditoria Integral, onde ele **deve agir como um consultor de negócios, sem perda da independência**, sendo este aspecto, isto é, o envolvimento cada vez maior do auditor com os negócios da empresa, sem perder a sua independência, um fator complicador dentro da AUDITORIA INTEGRAL.

3.6. NOVOS ENFOQUES PARA O TRABALHO DO AUDITOR INDEPENDENTE DENTRO DO CONCEITO DE AUDITORIA INTEGRAL

NASI (1997, p.99) apresenta, além dos enfoques tradicionalmente adotados nos trabalhos de auditoria independente, novo leque de serviços abertos ao auditor:

- auditoria dos programas de qualidade total, incluindo os exames das condições de certificação do ISO 9000;
- auditoria de programas de controle ambiental;
- auditoria dos programas de reengenharia, *downsising* e outros;
- auditorias de gestão, abrangendo a qualidade das informações gerenciais, avaliação de indicadores de economicidade, eficácia e eficiência; e,
- auditoria de programas de participação dos empregados nos resultados ou lucros das empresas.

E ressalta que, para fazer frente a estes novos desafios, é essencial o investimento na CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL.

3.7. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO (adaptado de NASI, 1997, p.99)

São as seguintes, as conclusões do autor:

a) a AUDITORIA INTEGRAL é um processo de evolução profissional, condicionada às novas exigências dos usuários quanto aos serviços prestados pelos auditores independentes;
b) as NORMAS DE AUDITORIA não devem exigir que os auditores independentes tenham de prestar a seus clientes, obrigatoriamente, todos os serviços contemplados num conceito de AUDITORIA INTEGRAL, devendo haver negociação conforme cada caso;
c) o auditor independente deve procurar se capacitar para propiciar aos seus clientes os serviços incluídos no conceito de AUDITORIA INTEGRAL, podendo, quando for necessário, contar com a colaboração de profissionais não-contadores;

d) o conceito de AUDITORIA INTEGRAL não pode prejudicar a imagem do auditor independente perante a sociedade, como sendo algo totalmente novo e ficando o trabalho até agora prestado pelos auditores como algo inútil para os usuários e a sociedade;
e) deve haver uma difusão maior perante os usuários potenciais e a sociedade da AUDITORIA INTEGRAL, seu significado, sua importância e sua competência restrita aos contadores;
f) que a AIC, por intermédio de sua Comissão de Auditoria Independente, emita um informe sobre a AUDITORIA INTEGRAL.

4. AUDITORIA DE GESTÃO: UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria de *Ivan Ricardo Guevara Grateron*, Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP e Professor Agregado Decanato de Administracíon y Contaduria de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. O texto foi publicado no Caderno de Estudos nº 21 da FIPECAFI, referente ao período de maio a agosto de 1999.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

4.1. CONTEXTO ATUAL - NECESSIDADES

GRATERON resume o ambiente atual nas seguintes palavras:

> Os governos e as instituições enfrentam, na atualidade, grandes desafios. Garantir que está obtendo o maior benefício possível dos fundos públicos que gastam em suas organizações é um deles. Outro, é o de convencer ao público de sua transparência e a capacidade de render contas, assim como o uso de adequadas práticas administrativas. **O governo não só deve ser econômico, eficiente e eficaz como deve ser capaz de demonstrá-lo** (GRATERON, 1999, p.1, grifo nosso).

GRATERON (1999, p.1-2) detalha melhor o contexto em que se inserem, hoje, os órgãos públicos:

- O setor público tem a obrigação de fornecer a satisfação de um amplo leque de necessidades sociais em contínua expansão que exigem, pois, uma gestão rigorosa dos recursos públicos limitados para poder cumprir suas obrigações sociais.
- Os recursos públicos são limitados e escassos e, por outro lado, a exigência de qualidade de vida por parte da população é crescente.
- A grave crise social, econômica e financeira atualmente existente em diferentes países do mundo gera, por um lado, profundos desequilíbrios nas estruturas sociais e econômicas e, por outro lado, perda de confiança da sociedade nas instituições públicas.

- O setor público, acompanhando a própria complexidade crescente das estruturas sociais, tem apresentado considerável crescimento, aumentando, portanto, o volume e a complexidade das operações que realiza.
- Os órgãos públicos, pela sua própria razão de existir, cuidam de bens alheios, isto é, da população, e, portanto, possuem responsabilidade maior do que as empresas privadas no que se refere à satisfação que precisam transmitir aos seus "proprietários finais" – o povo.

O contexto acima detalhado justifica, com clareza, a **necessidade de uma mudança de paradigma no que se refere ao controle do Setor Público:** segundo GRATERON (1999, p.2), **devemos passar de um controle orientado especialmente aos aspectos de legalidade e regularidade contábil para um controle baseado nos conceitos mais modernos de eficiência, eficácia e economia e de resultados ou efeitos**.

4.2. PREMISSAS BÁSICAS

São as seguintes as premissas básicas da Auditoria de Gestão no Setor Público:

1) A gestão pública precisa ser avaliada para conhecer e dar resposta ao cidadão comum, quanto ao grau de adequação e coerência existente entre as decisões dos gestores e a eficácia, eficiência e economia com que foram administrados os recursos públicos, para serem atingidos os objetivos e metas da organização estabelecidos nos planos e orçamentos.

2) Para realizar a avaliação da gestão pública, é necessário considerar a possibilidade de um modelo de contabilidade desenhado para a gestão, que considere indicadores ou parâmetros de gestão adequados (GRATERON, 1999, p.3).

4.3. DOIS TIPOS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO (adaptado de GRATERON, 1999, p.4)

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tem reconhecido dois tipos de auditorias na Auditoria da Gestão Pública:

1) **Auditoria de Regularidade:** é a forma tradicional de realizar a avaliação da correção e probidade da administração pública, e compreende a certificação das contas da entidade auditada, revisões dos sistemas e das operações financeiras e a avaliação do grau de cumprimento das disposições legais aplicáveis.
2) **Auditoria de Gestão ou Operacional:** é a evolução da forma tradicional antes comentada, e envolve, além do conteúdo tradicional, a avaliação da economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza os variados recursos para realizar seus objetivos ou metas.

4.4. BREVE HISTÓRICO (adaptado de GRATERON, 1999, p. 4-5)

Desde 1950 as entidades fiscalizadoras dos países de língua inglesa, em especial: Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, vêm estudando a Auditoria de Gestão, com maior ênfase nos últimos 20 anos.

Os primeiros conceitos e definições sobre Auditoria de Gestão no Setor Público surgiram no I Congresso Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (INCOSAI), realizado em Havana, em 1953. Mas, só em 1977, no IX Congresso Internacional, realizado em Lima, foi emitida a “Declaração de Lima”, com base na recompilação do que havia sido apresentado no I Congresso de Havana. Esta Declaração juntou os princípios definidos com base na experiência, e esses constituíram-se nos padrões principais para o exercício da auditoria governamental.

Posteriormente, a “Declaração de Tóquio” sobre aspectos da responsabilidade pública, adotados pela Associação de Instituições Superiores de Auditoria (ACOSAI) em 1985 e ratificadas no Congresso Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (INCOSAI) de Sydnei, Austrália, em 1986, destaca a importância da auditoria governamental e inclui os termos eficiência, eficácia e economia.

Na década de 1980 a moderna Auditoria de Gestão do Setor Público começa a ser aplicada nos países da América Latina, com normas técnicas sendo emitidas pelos Institutos Superiores de cada país: Bolívia (1977), Venezuela (1977), Honduras e Panamá (1992), Argentina (1993), Equador (1994) e Peru (1996).

4.5. BENEFÍCIOS RESULTANTES DA AUDITORIA DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO

Alberto Silva Aristiguieta cita as palavras do Controller Geral dos Estados Unidos que, por sua vez, expressam bem, como um todo, os benefícios advindos de uma eficiente Auditoria de Gestão no Setor Público:

> **"Cada ano as auditorias de gestão desenvolvidas pela Controladoria Geral dos Estados Unidos sob minha responsabilidade, tem conduzido a ações legislativas (poder legislativo) e executivas (poder executivo) originando-se delas importantes reduções orçamentárias, diminuição e eliminação de custos, diferimento de despesas e pagamentos, e arrecadação de receitas, o que tem nos levado a capitalizar grandes economias financeiras e outros benefícios avaliados em vários milhões de dólares."** (ARISTIGUIETA, Alberto Silva. La géstion pública. In: Seminário Nacional de Auditoria de Estado. Venezuela, 1997, p.16, apud GRATERON, 1999, p.5)

Podem-se relacionar, agora, os **principais benefícios obtidos quando se implanta, em um país, uma eficiente Auditoria de Gestão no Setor Público** (adaptado de GRATERON, 1999):

- Promove a medição da gestão;
- Melhora os sistemas de medição;
- Controla a execução financeira do orçamento de receitas e despesas;
- Contribui para o melhoramento da capacidade administrativa dos entes públicos;
- Propicia à população interessada informações oportunas e claras, facilitando o controle finalístico da gestão pública;
- Contribui para a eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa, isto é, menor desperdício, economia na execução orçamentária e eficiência nos programas de investimento público;

- Contribui para obtenção de melhores rendimentos e receitas para a entidade, o que se traduz em maximizar o valor agregado para o Estado;
- Estímulo ao gestor honesto;
- Diminuição na ocorrência de fatos delituosos e prejudiciais ao patrimônio público, que se traduz em maior proteção aos bens públicos;
- Promove a formação de auditores em áreas não tradicionais;

4.6. ENTENDENDO OS CONCEITOS DE GESTÃO "EFICIENTE", "EFICAZ" E "ECONÔMICA" (adaptado de GRATERON, p. 11)

Entende-se por **gestão eficiente** aquela que permite transformar os recursos em produtos e serviços da forma mais produtiva e ao menor custo. Comparando com uma indústria de peças, equivaleria a produzir mais usando a menor quantidade possível de matérias-primas.

Já a **gestão eficaz** é aquela que atinge os objetivos e metas previstos em um programa ou atividade. Usando o caso da fábrica de peças, ela seria mais eficaz na medida em que produzisse menos peças com defeitos; em outras palavras, quanto mais perfeição no seu produto final, mais eficácia.

Por fim, a **gestão econômica** é aquela que consegue os recursos necessários para sua atuação pelos menores custos. Ainda aproveitando a analogia com a indústria de peças, seria a aquisição das matérias-primas com o menor custo possível, dentro da qualidade exigida.

Acrescente-se que o termo **efetividade** (comparação dos resultados alcançados com os parâmetros ideais) muitas vezes é utilizado como sinônimo de **eficácia**.

4.7. QUALIDADE DOS INDICADORES DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O autor comenta que "os indicadores não constituem um objetivo, mas uma ferramenta ou meio de avaliação através da sua comparação com padrões preestabelecidos" GRATERON (1999, p.9).

Segundo Price Waterhouse, os indicadores podem ser definidos como:

> **Unidades de medição que permitem acompanhar e avaliar em forma periódica, as variáveis consideradas importantes em uma organização. Esta variação é feita através da comparação com os valores ou padrões correspondentes preestabelecidos como referência, sejam internos ou externos à organização** (PRICE WATERHOUSE. Como lejorar la rendicíon de cientas em los entes gubernamentais. Caracas: PW, 1984, p.75, apud GRATERON, 1999, p.9).

As principais qualidades de um indicador são, segundo GRATERON (1999, p.9-10, grifos nossos):

- **Relevância:** os valores fornecidos devem ser imprescindíveis para controlar, avaliar, tomar decisões, prestar contas, estabelecer corretivos/
- **Pertinência:** adequação do indicador para o que se quer medir e sua validade no tempo e espaço.
- **Objetividade:** o cálculo deve considerar as magnitudes do valor. Não há possibilidades de interpretações erradas.
- **Sensibilidade:** a unidade de medição do indicador deve ser eficaz, para permitir identificar pequenas variações, se estas são de importância.
- **Precisão:** a margem de erro deve ser calculada e aceitável, ou seja, que não distorça sua interpretação.
- **Custo-benefício:** o custo para obter o resultado da aplicação do indicador deve ser menor que o benefício da informação que fornece e, ao mesmo tempo, deve ser fácil de calcular e de interpretar.

4.8. CLASSIFICAÇÃO DOS INDICADORES

O quadro 1 demonstra a classificação que o autor faz dos indicadores a serem usados na Auditoria de Gestão do Setor Público:

CLASSIFICAÇÃO DOS INDICADORES DE GESTÃO

NATUREZA	OBJETO	ÂMBITO
o Eficiência	De resultado	Internos
o Efetividade	De processo	Externos
o Economia	De estrutura	
o Eqüidade	Estratégicos	
o Excelência		
o Cenário		
o Perpetuidade		
o Legalidade		

Quadro 1: **Classificação dos indicadores de gestão no setor público** (Adaptado de GRATERON, 1999, p.10).

Os critérios para a estipulação dos indicadores, bem como as explicações sobre a classificação encontram-se no item 4.9.

4.9. CRITÉRIOS PARA DESENHAR OS INDICADORES DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA – adaptação da classificação feita pelo autor (GRATERON, 1999, p.10-14)

4.9.1. Quanto à NATUREZA

1) **Eficiência:** Este é o primeiro da trinca de elementos-chave na avaliação da *performance* (eficiência, eficácia e economia – também chamados de ***Três E's***). [...] Assim, uma performance eficiente é a maximização dos resultados com recursos determinados ou a obtenção ou prestação de um bem ou serviço com o mínimo possível de recursos, mantendo a qualidade e quantidade desejadas. Aplicando-se o raciocínio contrário, existe ineficiência sempre que:

a) o resultado de uma atividade ou trabalho não tem utilidade alguma;

b) produz-se excesso ou déficit de produtos ou serviços;
c) incrementa-se a quantidade e qualidade dos materiais e não é obtida a melhoria desejada na qualidade e quantidade do produto ou serviço;
d) mantendo-se os mesmos recursos, em termos relativos, diminui a quantidade ou qualidade dos produtos e serviços.

2) **Efetividade ou Eficácia:** É o segundo dos ***Três E's***, e é medido pelo grau de cumprimento dos objetivos e metas fixados nos programas de ação. Na administração pública, não se pode medir este atributo com base nas saídas de produtos ou serviços somente, pois devem ser considerados os resultados e o impacto que tais "saídas" geraram sobre a comunidade a que o órgão público serve. Portanto, este indicador deve ser avaliado em confronto com indicadores ótimos, claramente identificados e planejados.

3) **Economia:** Temos, neste indicador, o terceiro elemento da trinca-chave – os ***Três E's***. Ele pode ser sintetizado como o avaliador das condições de aquisição dos variados recursos (financeiros, humanos e materiais) necessários às atividades do setor público. As perguntas que devem ser feitas, portanto, para se avaliar este atributo na administração pública podem ser as seguintes:
a) o tempo foi adequado?
b) o custo foi pesquisado?
c) a quantidade adquirida foi a necessária e suficiente?
d) as taxas de juros foram negociadas em condições vantajosas, dentro da realidade do mercado?
e) os recursos humanos contratados têm as qualidades necessárias, com remunerações compatíveis com o mercado?
f) os prazos negociados são compatíveis com o planejamento e com as possibilidades de otimização?

4) **Eqüidade ou Igualdade:** Trata-se de atributo essencial, em se tratando de serviços públicos. Com este critério, procura-se medir a igualdade de possibilidades que têm os grupos sociais menos favorecidos, como

regiões pobres, favelas, pessoas incapacitadas, idosos, indigentes, etc, comparando-as com as possibilidades da média do país ou região.

5) **Excelência:** Mede-se, aqui, a qualidade dos serviços públicos. Considerando-se o cenário atual, onde os recursos tornam-se mais escassos e caros e, ao mesmo tempo, os cidadãos exigem mais e melhores serviços da parte do setor público que lhes serve, deve, o gestor público, orientar-se para o *Kaizen*, ou seja, a melhoria contínua. Destaca o autor que os indicadores de qualidade ou excelência estão orientados a medir a qualidade e não a controlá-la.

6) **Cenário:** No processo de globalização em que todos nós nos inserimos, inclusive a administração pública, é essencial que o gestor público disponha de indicadores que lhe demonstrem, antecipadamente, as mudanças relevantes na estrutura sócio-econômica do cenário, permitindo uma ação antecipada e preventiva de correção de rumos.

7) **Perpetuidade ou Perenidade:** Podemos resumir este atributo dos indicadores nas seguintes palavras: Não basta atingir os objetivos planejados da melhor forma, observando os melhores critérios administrativos, se não há garantia de continuidade. Deve-se, portanto, obter índices que garantam o controle, também, da perenidade das ações públicas necessárias.

8) **Legalidade:** É o marco ético e moral da cultura de controle da gestão pública. Nenhum outro indicador, por mais justificável que pareça, pode suplantar os limites da legalidade, pois o gestor público, como o próprio nome diz, cuida da coisa pública, que é regida pelas leis emanadas pelos próprios representantes do povo. Qualquer tentativa de desvio desta conduta levará, certamente, ao caos social, pois qual será, então, a "baliza" para futuras ações públicas, pois a lei não mais é garantia, e sim a opinião de uns ou de outros sobre o que é mais "conveniente".

4.9.2. Quanto ao OBJETO

Determina o “alvo” de medição ou avaliação, e podem ser:

1) **De resultado:** Os indicadores de resultado comparam os resultados obtidos com aqueles alcançados. Normalmente referem-se aos indicadores de eficácia ou efetividade.

2) **De processo:** Analisam, estes indicadores, as atividades exercidas, referindo-se, portanto, à eficiência dos processos.

3) **De estrutura:** Avaliam a economia dentro dos processos.

4) **Estratégicos:** São os indicadores cujos objetos de avaliação não estão relacionados diretamente com as atividades desenvolvidas pelo órgão público auditado, mas que têm efeito sobre os resultados destas atividades. Normalmente, são fatores de caráter externo.

4.9.3. Quanto ao ÂMBITO

1) **Internos:** Consideram variáveis de funcionamento interno da entidade ou organização

2) **Externos:** Consideram o efeito ou impacto, fora da entidade, das atividades e serviços prestados.

4.10. CONSIDERAÇÕES SOBRE A MENSURAÇÃO DA GESTÃO DE UM ORGANISMO PÚBLICO

O autor ressalta o seguinte aspecto: “deve-se entender que a diferença principal entre as entidades públicas e privadas é a forma como são distribuídos os resultados ou ‘lucros’ e não o objetivo.” (GRATERON, 199, p.15). Nas palavras de Hélio J. Teixeira:

> **A administração pública e suas entidades, em certo sentido, pertencem aos cidadãos. No entanto, não há, entre nós, canais adequados para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações, nem há meios efetivos de informação sobre o que se passa dentro da administração pública. Daí agravar-se a larga margem de insatisfação popular para com os serviços prestados pelo Estado e a desconfiança do público em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população** (TEIXEIRA, Hélio et al. Remodelando a Gestão Pública. São Paulo: Blücler, 1994, p.10-11, apud GRATERON, 1999, p.15).

GRATERON (1999, p.15) deduz que cabe ao gestor público retribuir os investimentos feitos pelos cidadãos, através dos impostos recolhidos, administrando em concordância com a filosofia do máximo aproveitamento dos recursos. Isto implica em atingir o objetivo de “lucro público”, por meio de uma gestão eficiente, econômica e eficaz, ou seja, otimizar os recursos e maximizar os resultados.

4.11. LIMITAÇÕES AO CONTROLE DE GESTÃO GOVERNAMENTAL ATRAVÉS DE INDICADORES DE GESTÃO (adaptado de GRATERON, p. 15-16)

GRATERON comenta que, segundo a *Associación Española de Contabilidad y Administracíon de Empresas*, a utilização e a aplicação de técnicas de gestão no setor público é muito mais complicada do que no setor privado, e elenca alguns destes motivos:

- A falta de indicadores;
- A dificuldade para fixar e quantificar os objetivos sociais;
- A utilização de termos não monetários;
- A falta de clareza nos objetivos, metas e atividades realizadas;
- A resistência dos próprios servidores públicos;
- A dificuldade de se mensurar os resultados ou os impactos das ações públicas na população atingida ou interessada.

“De qualquer forma, os benefícios da utilização de indicadores para avaliar a gestão pública superam as limitações apresentadas” (GRATERON, 1999, p.16).

4.12. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

São as seguintes as palavras finais do autor:

> **A consolidação de uma Auditoria de Gestão**, seja através de indicadores de gestão ou de outra técnica, não só constitui um aporte importante na modernização da Administração Pública e do Estado, mas também representa a materialização de uma exigência técnica derivada da própria globalização **para ajudar os gestores públicos a atingir os objetivos de modo econômico, eficiente, eficaz e transparente**. Destaca-se, ao mesmo tempo, a importante contribuição da Auditoria de Gestão na modernização das gestões públicas; estes últimos, como verdadeiros agentes de mudanças para uma nova cultura organizacional.
>
> [...]
>
> O fortalecimento das instituições democráticas é uma grande missão, especialmente nos países em desenvolvimento. A administração pública e a avaliação da gestão de seus gestores são a base principal dessas instituições. **Que melhor forma de apoiar a democracia senão garantindo a credibilidade dos cidadãos em seu governo, a confiança e fé na administração de recursos públicos. É esta a principal função social do auditor da gestão pública, além de promover a honestidade na gestão dos recursos do povo.** (GRATERON, 1999, p. 16-17, grifos nossos)

Conclui-se, portanto, que a Auditoria de Gestão (ou Auditoria Integral) no setor público vem a ser, ao mesmo tempo, uma necessidade e uma tendência do mundo contemporâneo, devido às próprias exigências dos cidadãos e do mundo globalizado.

Ressalte-se que a aplicação das técnicas de Auditoria Integral ao setor público pode-se reverter em benefício aos seus próprios administradores e políticos envolvidos, pois nada melhor para uma campanha política do que demonstrar, com clareza e independência, os benefícios reais trazidos à população.

5. A AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL COMO FONTE DE VALOR AGREGADO NAS EMPRESAS – MARCO CONCEITUAL

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria dos contadores colombianos Miguel Hernan Santana, Jaspen e Jalego (texto original em espanhol, com tradução livre). Este trabalho foi gentilmente cedido pelo Prof. Vicente Pacheco, com a informação de que se destinava a apresentação no Encontro Interamericano de Contabilidade de setembro deste ano, no Panamá.

Este assunto – a auditoria do capital intelectual – é essencial para o objetivo deste trabalho: a auditoria integral. Pode-se dizer mais: da mesma forma que os ativos intangíveis constituem a diferença que transforma o valor contábil tradicional no valor real da empresa, a auditoria do capital intelectual é, de certa forma, a diferença entre a auditoria independente tradicional e a auditoria integral.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A importância incontestável deste assunto: ***"o Capital Intelectual das Empresas"***, hoje em dia, encontra-se bem colocada nas seguintes palavras dos autores:

"O processo de formação do Capital Intelectual deve ser considerado como uma atividade de investimento, da mesma forma que a formação do Capital Material" (SANTANA, 2003, p.2).

"No futuro, os investimentos básicos não serão em terrenos, projetos e equipamentos, mas sim nos recursos humanos" (SANTANA, 2003, p.2).

"O velho paradigma, que gerou riqueza em bens tangíveis nos ativos das companhias, está sendo substituído por um novo, que dá maior preeminência ao valor intelectual, ao conhecimento e ao processamento da informação, que também cria valor patrimonial nas empresas" (SANTANA, 2003, p.2).

"Com efeito, os conceitos de terra, capital, trabalho, suportes da economia, converteram-se em software, patentes e marcas, serviços biotecnológicos, etc." (SANTANA, 2003, p.3).

Estas citações já são, por si sós, suficientes para demonstrar a urgência da introdução do "Capital Intelectual" na "Nova Contabilidade", mas reproduz-se, também, as palavras de Hubert St-Onge, Vice-Presidente e responsável pelo Centro de Lideranças do Banco CIBC do Canadá, uma das personalidades mais citadas no campo de desenvolvimento do Capital Intelectual:

> Se a era industrial celebrou a primazia dos bens tangíveis, a era tecnológica se apóia em grande medida no Capital Intelectual. **E as empresas que derem pouca importância a esta nova perspectiva, se expõem simplesmente à síndrome da morte súbita.**
>
> [...]
>
> Se os administradores, diretores e gerentes administrarem de maneira diferente, adotando uma liderança que leve em conta as novas situações, poderão aumentar o valor da empresa. **Calcular apenas os bens tangíveis e basear-se na contabilidade tradicional para avaliar os resultados é como dirigir mirando o retrovisor**, ensinou-nos um sábio. Por exemplo, a Philip Morris comprou a empresa Kraft por aproximadamente 13 milhões de dólares, apesar do seu valor contábil ser de 2 milhões de dólares.
>
> (ST-ONGE, Hubert, Journal des Affaires, 11.05.1996, apud SANTANA, 2003, p.3, grifos nossos).

Os autores (SANTANA, 2003, p.3) finalizam as suas considerações preliminares dizendo que o domínio do desenvolvimento do Capital Intelectual envolve três subdomínios estreitamente inter-relacionados:

- as novas tecnologias;
- a organização e administração empresarial; e,
- a criatividade e inteligência humanas.

5.2. DEFINIÇÕES (adaptado de SANTANA, 2003, p.3-5)

? Capital Intelectual:

Segundo Leif Edvinson (apud SANTANA, 2003, p.4), o **Capital Intelectual** pode ser classificado assim:

a) **Capital Humano:** corresponde ao conjunto de conhecimentos, habilidades, atitudes e aptidões das pessoas que compõem as organizações.

b) **Capital Estrutural:** refere-se aos conhecimentos desenvolvidos e aplicados pelas organizações, sendo integrado pelos seguintes elementos:

   b.1) **Capital Clientes:** inclui os ativos relacionados com os clientes da empresa (marcas registradas, fidelidade da clientela, listas de clientes, etc).

   b.2) **Processos:** refere-se à forma como a organização agrega valor através das diferentes atividades que desenvolve.

   b.3) **Capacidade de Inovação:** entendida como sendo a capacidade de manter o êxito da organização através do desenvolvimento de novos produtos ou serviços.

? **Recursos Intangíveis e Capital Intelectual:**

Diz o autor que a distinção entre estes conceitos ainda não está nitidamente delimitada, sendo que alguns autores os colocam como sinônimos. **Isto significa que, para esses autores, o capital intelectual de uma organização representa o conjunto de todos os seus recursos intangíveis**.

O importante nesta questão é o entendimento perfeito do que representa o Capital Intelectual de uma organização. Pode-se dizer, a partir das colocações do autor, que **o Capital Intelectual de uma organização é o seu conjunto de capacidades de caráter organizativo, que lhe permitem dinamizar os recursos de que dispõe na obtenção dos melhores e mais duradouros resultados**.

A seguir, tem-se ótima definição dada por Cuervo:

> O centro de toda estratégia é a obtenção de benefícios a partir dos recursos e capacidades controlados pela empresa, que são seus ativos físicos e financeiros, seu capital humano, seus ativos intangíveis como marcas, reputação, *know-how*, experiência e tecnologia. **As capacidades são basicamente conseqüências da ação da administração na mobilização dos recursos mediante a criação de um sistema de rotinas organizativas e de uma cultura, resultado de um processo de aprendizagem coletivo** (CUERVO, 1995, apud SANTANA, 2003, p.5, grifo nosso).

5.3. O CONHECIMENTO DO CAPITAL INTELECTUAL – ESTUDOS PRELIMINARES (adaptado de SANTANA, 2003, p.5-9)

Apresentam-se, sinteticamente, seis modelos ou critérios desenvolvidos com o objetivo de estruturar, valorar, administrar, medir e registrar o capital intelectual:

1º) A Norma Internacional de Contabilidade 38 (IAS 38): Esta norma define os ativos intangíveis suscetíveis de serem valorados e incluídos na contabilidade, caracterizando-os como "um ativo não monetário identificável, destituído de substância física, possuído com a finalidade de uso na produção ou desenvolvimento de bens e serviços, para atender a terceiros ou para propósitos administrativos".

Comentários:

- *É um modelo limitado, que segue o sistema tradicional de contabilidade e se fundamenta na valoração através do custo histórico. Por este critério, um ativo intangível só pode ser reconhecido no balanço se:*
  - ***a)*** *os benefícios econômicos futuros possam ser atribuídos ao ativo que fluirá para a empresa; e,*
  - ***b)*** *o custo deste ativo puder ser medido confiavelmente.*
- *Torna-se, portanto, inviável para medir aspectos como* ***marcas, fidelidade dos clientes, o Goodwill (quando não tiver sido adquirido diretamente pela empresa), o conhecimento acumulado pelas pessoas, etc****.*

2º) O Indicador "q de Tobin": Trata-se de uma técnica desenvolvida pelo Prêmio Nobel James Tobin, que **mede a relação entre o valor de mercado e o valor de reposição dos seus ativos físicos**. As empresas intensivas em conhecimento, como a Microsoft, possuem valores de "q" superiores àquelas de processo produtivo mais básico, tais como as indústrias de base.

3º) O Modelo de Skandia: Foi desenhado por Edvinson e Malone para a empresa sueca Skandia, com a finalidade de medir o seu processo de criação de ativos. Esta teoria incorpora elementos de Konrad e do "Balanced Score Card" (Kaplan e Norton).

Este modelo considera que a soma dos ativos tangíveis com o Capital Intelectual resulta no valor de mercado de uma empresa.

Os modelos econômicos tradicionais utilizam, normalmente, unicamente o capital financeiro; por outro lado, a empresa Skandia propõe o **"Esquema Skandia de Valor"**, onde se supõe que **o Capital Intelectual está composto por:**

a) **Capital Humano.**

b) **Capital Estrutural:** este, por sua vez, subdivide-se em:

b.1) **Capital de Cliente:** o Capital de Cliente, mesmo podendo ser valorado como um ativo da empresa, não tem uma garantia absoluta de permanência, sendo esta a característica básica que o diferencia do Capital Organizativo, definido logo a seguir.

b.2) **Capital Organizativo:** o Capital Organizativo diferencia-se do Capital de Cliente basicamente pelo fato de permanecer na empresa ao longo do tempo (p.ex.: sistemas de informação, bases de dados, software, tecnologias próprias, etc), e é composto por:

- **Capital de Processos.**
  - **Cultura e Capital de Inovação:** são direitos intangíveis tais como marcas, patentes e segredos empresariais.

O "Esquema Skandia de Valor" assinala que o Capital Intelectual surge e adquire valor num processo de interação entre o Capital Humano e o Capital Estrutural, onde a renovação contínua transforma e refina o conhecimento individual em valor duradouro para a organização.

Edvinson e Malone propõem uma equação para calcular o Capital Intelectual de uma empresa, de forma que se possam realizar comparações entre companhias:

$$CIO = i.C \text{ , onde } i = \frac{n}{x} \text{, sendo:}$$

CIO: Capital Intelectual Organizativo.

C: valor do Capital Intelectual em unidades monetárias.

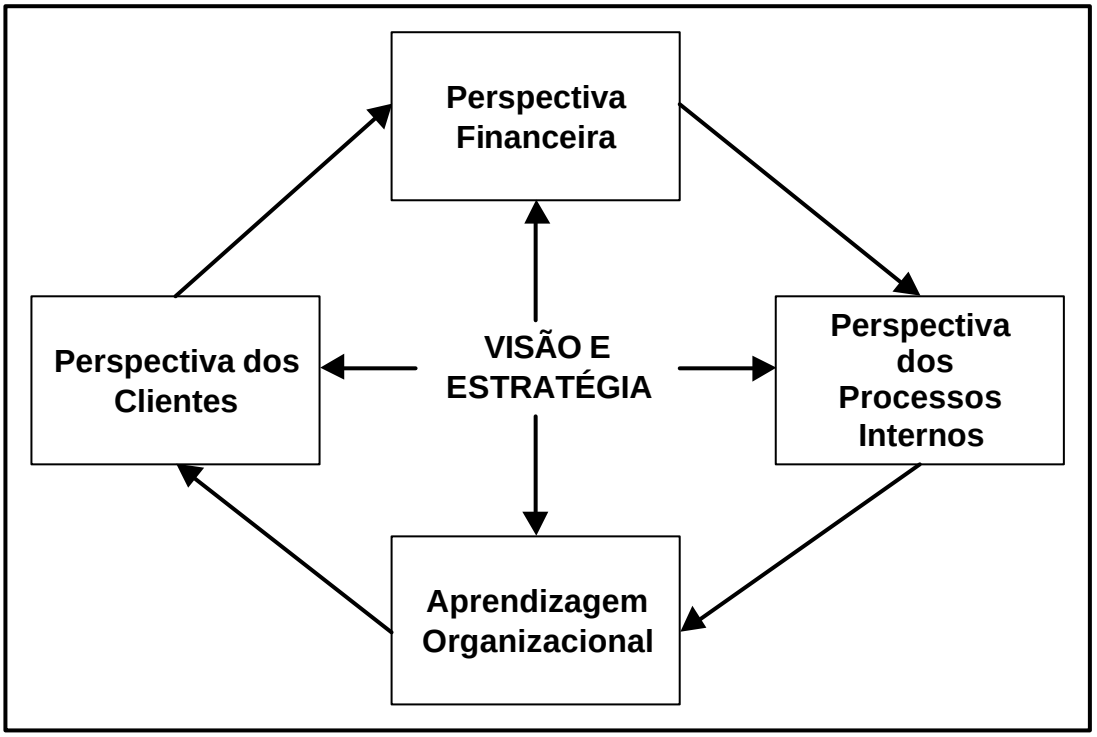
i: coeficiente de eficiência da utilização do seu Capital Intelectual.

n: soma dos valores decimais de nove índices de eficiência.

x: número dos índices de eficiência.

Os elementos desta equação são obtidos a partir de indicadores desenvolvidos pelos autores.

4º) O Modelo "Balanced Scorecard": Este modelo **consiste em um sistema de indicadores financeiros (de passado) e não financeiros (de futuro), integrados em um esquema que permite entender as interdependências entre seus elementos, assim como a coerência com a estratégia e a visão da empresa**.
O modelo apresenta quatro perspectivas, conforme quadro 2:



Quadro 2: **As quatro perspectivas do modelo "Balanced Scorecard"** (SANTANA, 2003, p.7).

Os quatro elementos resultam, cada um, em indicadores conforme exemplificado a seguir:

1) **Perspectiva Financeira:** Neste modelo, os indicadores financeiros da contabilidade tradicional não devem ser substituídos, mas sim complementados com outros que reflitam a realidade empresarial.

Exemplos de indicadores:

- *rentabilidade sobre capital;*
- *fluxos de caixa;*

- *análises de rentabilidade de cliente e produto;*
- *gestão de riscos.*

2) **Perspectiva dos Clientes:** Neste aspecto, o objetivo é identificar os valores relacionados com os clientes que aumentam a capacidade competitiva da empresa. Deve-se proceder a uma análise objetiva do segmento de mercado em que atua a empresa, procurando-se valorar os serviços oferecidos aos seus clientes.

   Exemplos de indicadores:

   - *imagem e reputação da empresa;*
   - *qualidade das relações com a clientela;*
   - *grau de adequação entre as ofertas da empresa e as expectativas dos clientes;*
   - *cota de mercado;*
   - *nível de lealdade ou satisfação dos clientes.*

3) **Perspectiva dos Processos Internos do Negócio:** Devem ser focalizados os processos-chave da empresa, ou seja, aqueles que permitem a obtenção, ao mesmo tempo, da satisfação dos clientes e de altos níveis de rendimento financeiro. Distinguem-se três tipos:

   - **Processos de inovação**

     Exemplos de indicadores:

     - *% de novos produtos;*
     - *% de produtos patenteados;*

   - **Processos de operação**

     Exemplos de indicadores:

     - *análise dos custos incorridos;*
     - *controle da qualidade dos processos;*
     - *controle dos tempos dos processos;*
     - *análise da flexibilidade dos processos.*

   - **Processos de serviço pós-venda**

     Exemplos de indicadores:

     - *custos de reparos;*
     - *tempo médio de resposta para as reclamações.*

4) **Perspectiva de Aprendizagem Organizacional:** É a base que sustenta todas as outras três perspectivas antes mencionadas, pois seus indicadores constituem

um conjunto de ativos que dotam a organização com as habilidades para melhorar e aprender.

É neste ponto que se pode observar uma das principais “fraquezas” da contabilidade tradicional, pois, na sua visão, a formação das pessoas é vista como um gasto e não como um investimento.

Há três tipos de ativos relacionados com a Aprendizagem Organizacional:

I. **Capacidade e competência das pessoas (gestão dos empregados)**

Exemplos de indicadores:

- *satisfação dos empregados;*
- *produtividade;*
- *necessidade de formação.*

II. **Sistemas de informação (sistemas que provêem informação útil para o trabalho)**

Exemplos de indicadores:

- *bases de dados estratégicos;*
- *software próprio;*
- *patentes.*

III. **Cultura, clima e motivação para a aprendizagem e a ação**

Exemplos de indicadores:

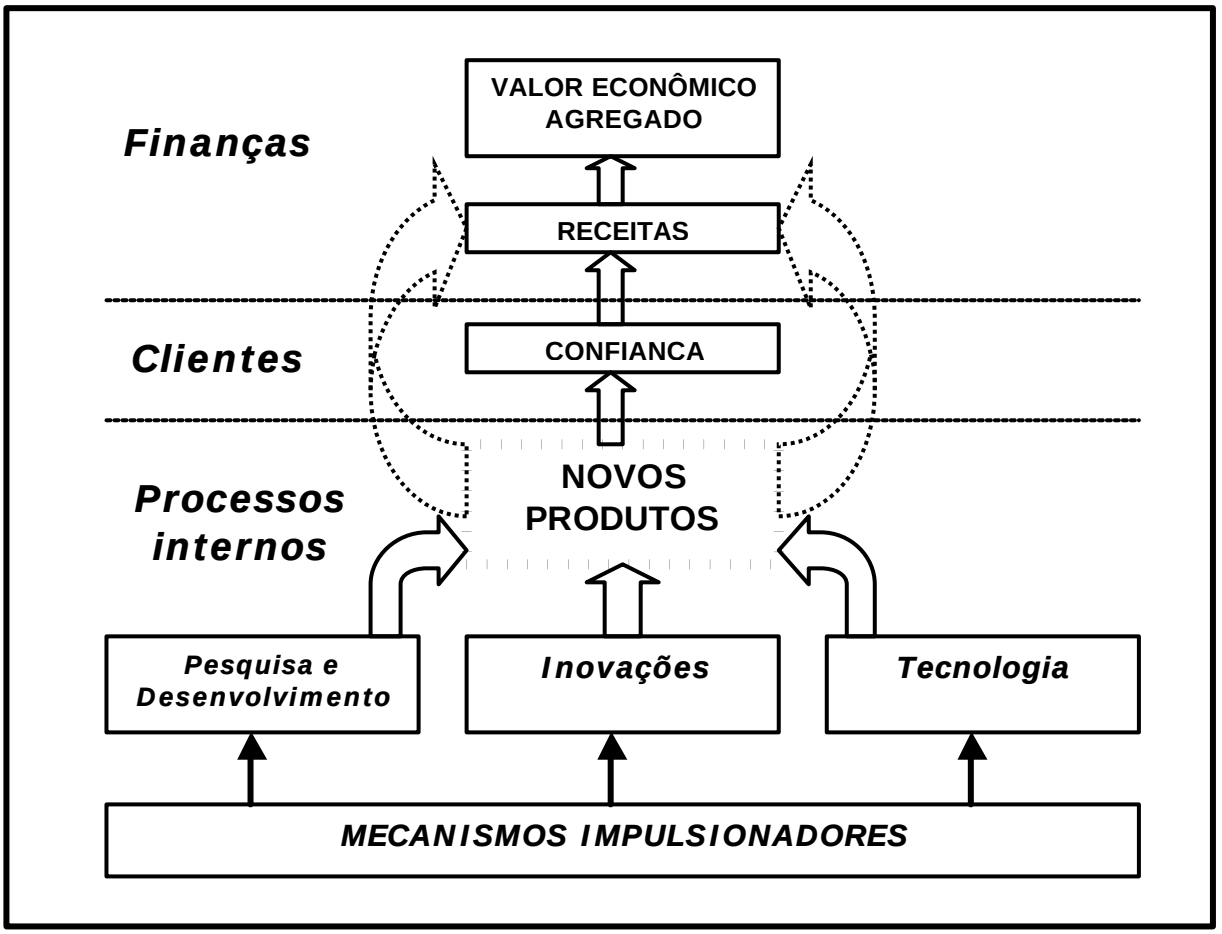
- *iniciativa das pessoas e das equipes;*
- *capacidade de trabalhar em equipe;*
- *comprometimento com a visão da empresa.*

5º) O Modelo “Technology Broker”: Desenvolvido por Annie Brooking, considera o Capital Intelectual dividido em quatro categorias de ativos:

1. **Ativos de mercado:** marcas, clientes, imagem, carteira de pedidos, etc.
2. **Ativos Humanos:** educação, formação profissional, conhecimentos específicos, habilidades.
3. **Ativos de propriedade intelectual:** patentes, segredos comerciais, etc.
4. **Ativos de infra-estrutura:** filosofia do negócio, cultura organizativa, sistemas de informação, bases de dados existentes na empresa, etc.

Este modelo, da mesma forma que no Modelo Skandia, considera que a soma dos ativos tangíveis com o Capital Intelectual resulta no valor de mercado de uma empresa.

6º) O Modelo do "Valor Econômico Agregado": Observemos o quadro 3



Quadro 3: **O Capital Intelectual e a criação do "Valor Econômico Agregado"** (adaptado de SANTANA, 2003, p.9).

A relação deste modelo com o Capital Intelectual é sob o prisma de causa-efeito, conforme pode-se observar no quadro acima. É uma medida de desempenho financeiro que combina o conceito tradicional de entradas residuais com os princípios de finanças corporativas modernas, sustentando que todo capital tem um custo e que a busca do lucro, mais do que o custo do capital, é o que cria valor para os acionistas.

5.4. O MODELO DE MEDIÇÃO PROPOSTO NESTE TRABALHO (adaptado de SANTANA, 2003, p.10-12)

O modelo proposto pelos autores para o **cálculo do capital intelectual (CI)** possui as seguintes características básicas:

- Enfoca o capital intelectual a partir da contabilidade financeira.
- Integra-se ao balanço contábil tradicional.
- Determina o valor financeiro do capital intelectual, permitindo, assim, o seu registro contábil através das "partidas dobradas".
- Não confunde os conceitos de capital intelectual com o de ativos intangíveis, apesar de considerá-los de igual valor.
- Baseia-se nos indicadores do "Monitor de Ativos Intangíveis de Sveiby".
- Seu fundamento teórico é a equação sugerida por Mantilla (2000) para reformular a apresentação contábil tradicional.

O balanço contábil agregado dos ativos intangíveis apresenta-se da seguinte forma:

1. Os ativos, seguindo a forma contábil tradicional, ordenam-se da maior para a menor liquidez.
2. Os passivos, também conforme o usual, ordenam-se da maior para a menor exigibilidade.
3. **Os ativos intangíveis**, por sua vez, **são acrescidos ao balanço contábil ordenando-se da maior para a menor capacidade de gerar valor para a organização**.

Para o cálculo da totalidade do capital intelectual (CI) de uma entidade é essencial tanto o seu conhecimento interno quanto a análise do ambiente externo à mesma, **podendo-se usar qualquer dos três métodos seguintes:**

1º MÉTODO – Razão entre o valor de mercado e o valor contábil: Conhecido também como ***Fundo de Comércio*** ou ***Goodwill***.

Quanto a este método, podem ocorrer duas situações:

a) Se a empresa tiver suas ações regularmente negociadas em bolsa de valores, o total resultante da cotação da ação multiplicado pelo número total delas resultaria no seu ***valor de mercado***. Apesar das flutuações apresentadas pelas cotações de bolsa, reconhece-se que este valor reflete o conhecimento que outras pessoas e entidades possuem da empresa, conhecimento este condicionado por sua imagem, sua presença no mercado, suas perspectivas e o valor conhecido do seu capital humano.

b) Se a empresa for "fechada", isto é, não possuir ações negociadas em bolsa, pode-se estimar seu *Goodwill* a partir do que um suposto comprador estaria disposto a pagar por ela. De qualquer forma, é pouco provável que se obtenha tal informação e, neste caso, é preferível aplicar o próximo método.

2º MÉTODO – Método NCI de Illinois:

Este método foi proposto pela *Kellogg School of Business de Northwestern University*, adaptando o que se usa para calcular o valor de uma marca.

É sabido que uma marca permite ao seu proprietário obter uma rentabilidade superior à de seus concorrentes. O cálculo desta diferença permite determinar o seu valor.

Para determinar o valor monetário dos bens intangíveis, O Método NCI de Illinois adota, então, o seguinte roteiro:

a) calcular o lucro médio antes dos impostos para o período de 3 anos;

b) obter, dos balanços, o valor médio dos bens tangíveis para o mesmo período de 3 anos;

c) encontrar a rentabilidade sobre os ativos, dividindo o lucro pelos ativos;

d) buscar informações similares de outras empresas do mesmo ramo, no mesmo período de 3 anos (se a rentabilidade da organização sob análise for menor do que a média do setor, este método não é aplicável);

e) Calcular a ***rentabilidade excedente***, multiplicando a rentabilidade média do setor pelo valor dos ativos da organização sob análise, obtendo o que ganharia uma empresa média desse setor. Deduzir, deste resultado, o lucro médio da empresa analisada, achando o lucro excedente que ela conseguiu.

f) Calcular os impostos que se pagariam e deduzi-los do lucro excedente.

g) Calcular o valor presente do lucro excedente, sendo este, portanto, o **capital intelectual calculado para esta empresa**.

Como já se disse em “d”, acima, caso a rentabilidade da empresa sob análise for inferior à média do setor ao qual pertence, pode-se usar o método seguinte:

3º MÉTODO – O “q” de Tobin:

O “q” de Tobin é um índice desenvolvido por James Tobin, prêmio Nobel de Economia, que compara o valor de aquisição de um bem com o seu valor de reposição. Nas companhias de software, por exemplo, o “q” apresenta razão de 7:1 ou superior, enquanto nas indústrias de base este índice situa-se na razão de 1:1.

Uma vez calculado o valor total do capital intelectual por qualquer dos três métodos anteriores, seguem-se os seguintes passos:

1) Aplicar métodos de ponderação que vinculem um máximo de pontos a cada indicador segundo o seu grau de importância dentro do total de pontos (TP) a distribuir;
2) Determinar, através de métodos comprovados, o valor ótimo para cada indicador;
3) Calcular o valor atual de cada indicador;
4) Determinar a quantidade de pontos que cabe a cada indicador dentro do máximo possível;
5) Aplicar a proporção entre os pontos obtidos por cada indicador e o TP ao valor total calculado do capital intelectual, obtendo-se, assim, o valor que corresponde a cada indicador.

Após estes cinco passos, pode-se confeccionar lançamentos para cada componente do ativo intangível, debitando-se seu valor no ATIVO e creditando-se o total do capital intelectual no PASSIVO.

Se, somados todos os pontos distribuídos, ainda restarem pontos a distribuir, calculando-se a relação entre os pontos restantes e o TP, e multiplicando-se este resultado pelo valor total do CI, obtêm-se quanto ainda se pode ganhar com a utilização plena das potencialidades do capital intelectual da organização.

Por fim, é essencial que a empresa desenhe um sistema informativo confiável, que possua todos os dados necessários organizados sistematicamente.

5.5. A ANÁLISE DE RISCO NA AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL (adaptado de SANTANA, 2003, p.12-14)

5.5.1. As Normas Internacionais de Contabilidade

É essencial, antes de se iniciar a medição do capital intelectual, fixar os parâmetros legais para o correto tratamento contábil a ser dado para esta importantíssima rubrica. Tal regra é a Norma Internacional de Contabilidade nº 38 - **IAS 38** – emitida pela Fundação Internacional de Contabilidade (IASCF), já citada no subitem 5.4 anterior. Para impedir o uso inadequado, **a IAS 38 fixa as seguintes condições para o reconhecimento do capital intelectual como um ativo:**

1) Que gere benefícios futuros e exista uma grande possibilidade de que efetivamente sejam recebidos.
2) Que seu custo possa ser medido de forma confiável.

Existem circunstâncias em que é fácil identificar o custo de um ativo intangível:

- Quando há aquisição de um terceiro: tal é o caso das patentes, das licenças de propriedade intelectual, dos software, etc.
- Quando se desenvolve um trabalho perfeitamente custeável: projetos científicos desenvolvidos na própria empresa, com acompanhamento rigoroso de custos.
- Quando há intercâmbio com outros ativos tangíveis.

Por outro lado, há situações em que é difícil determinar o valor dos ativos intangíveis, fazendo-se necessária uma estimativa – **Goodwill** – o que requer um elevado conhecimento técnico sobre a matéria avaliada.

Nestas situações, fica evidente a presença dos **riscos de auditoria**, que devem ser analisados adequadamente.

Os riscos na auditoria do Capital Intelectual podem ser de três tipos:

- **riscos inerentes;**
- **riscos de controle; e,**
- **riscos de detecção.**

5.5.2. Os Risco Inerentes

O quadro 4 demonstra os fatores ou as condições mais evidentes de risco com caráter inerente à auditoria do capital intelectual:

FATORES DE RISCO INERENTE	CONSEQÜÊNCIAS NA AUDITORIA
1. AUMENTO SUBSTANCIAL DO CAPITAL INTELECTUAL.	MAIOR ÊNFASE NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA SOBRE OS CUSTOS E SOBRE A RAZOABILIDADE DA ATIVAÇÃO.
2. MUDANÇAS NAS CONDIÇÕES DO MERCADO E NA ECONOMIA DA EMPRESA E DO PAÍS.	VERIFICAÇÃO DETALHADA DAS IMPLICAÇÕES DESTAS MUDANÇAS E UMA CUIDADOSA AVALIAÇÃO DO RISCO DE CONTROLE.
3. AQUISIÇÕES QUE DERAM ORIGEM AOS ATIVOS INTANGÍVEIS.	VERIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DE CUSTO PARA OS BENS ADQUIRIDOS.
4. DESENVOLVIMENTO DE NOVAS TECNOLOGIAS QUE AFETEM O BENEFÍCIO FUTURO DESTES ATIVOS.	DEVE-SE AVALIAR A POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO DO VALOR RESIDUAL DOS INTANGÍVEIS EXISTENTES.
5. VALORES EXPRESSIVOS PAGOS NA AQUISIÇÃO DE MARCAS OU PATENTES.	ÊNFASE NOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA VERIFICAÇÃO DESTES CUSTOS.
6. OS DESENVOLVIMENTOS DE NOVOS PRODUTOS, INCLUINDO OS GASTOS COM PUBLICIDADE E PROMOÇÃO, FORAM DIFERIDOS COM A EXPECTATIVA DE BENEFÍCIOS FUTUROS.	VERIFICAÇÃO DA RELAÇÃO DOS CUSTOS COM ESTES PRODUTOS.
7. MUDANÇAS EM OUTRAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS QUE AFETEM OS BENEFÍCIOS FUTUROS DO CAPITAL INTELECTUAL.	AVALIAÇÃO ADEQUADA DAS NOVAS CONDIÇÕES.

Quadro 4: **Os Riscos Inerentes na Auditoria do Capital Intelectual** (SANTANA, 2003, p.12-13).

5.5.3. Os Riscos de Controle

Algumas situações podem afetar os controles internos da empresa auditada e, conseqüentemente, determinar maior ênfase nos procedimentos de auditoria, tais como:

- perda ou deterioração de dados ou arquivos;
- falta de apoio gerencial para os procedimentos de controle; e,

- dados gerados sem procedimentos adequados, o que resulta na perda de confiança nos mesmos.

O quadro 5 demonstra os fatores ou as condições mais evidentes de riscos de controle na auditoria do capital intelectual:

FATORES DE RISCO DE CONTROLE	CONSEQÜÊNCIAS NA AUDITORIA
1. MUDANÇAS NOS MÉTODOS E NOS PRAZOS DE AMORTIZAÇÃO DOS INTANGÍVEIS.	AVALIAÇÃO DETALHADA DESTAS MUDANÇAS PARA ESTABELECER SE CORRESPONDEM, POR EXEMPLO, A NOVOS PRODUTOS.
2. NÃO SE EXERCE CONTROLE GERENCIAL PERMANENTE SOBRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS.	MAIOR ÊNFASE NAS PROVAS SUBSTANTIVAS.
3. FALTA DE REVISÃO NOS CÁLCULOS DE AMORTIZAÇÃO.	FAZ-SE NECESSÁRIO MAIOR ÊNFASE EM PROVAS SUBSTANTIVAS A ESTE RESPEITO.
4. FALTA DE ADEQUADA ANÁLISE DOS BENEFÍCIOS FUTUROS DOS INTANGÍVEIS.	PROCEDER A CÁLCULOS GLOBAIS SOBRE ESTES BENEFÍCIOS.
5. MANIPULAÇÃO DE DADOS UTILIZANDO O CAPITAL INTELECTUAL.	ANÁLISE DETALHADA SOB O ASPECTO SUBSTANTIVO DESTES INTANGÍVEIS.
6. ERROS NA ESTIMATIVA DAS AMORTIZAÇÕES.	VERIFICAÇÃO DOS ERROS E ANÁLISE DA METODOLOGIA UTILIZADA PARA AS AMORTIZAÇÕES.
7. REGISTROS POUCO DETALHADOS SOBRE O CONTROLE DOS ATIVOS INTANGÍVEIS.	SUGERIR A IMPLANTAÇÃO DE REGISTROS COM O DETALHAMENTO NECESSÁRIO PARA O ADEQUADO CONTROLE.

Quadro 5: **Os Riscos de Controle na Auditoria do Capital Intelectual** (adaptado de SANTANA, 2003, p.13-14).

5.5.4. Os Riscos de Detecção

Estes riscos dizem respeito à própria atividade do auditor, e vão ser avaliados conforme a situação dos riscos inerentes e dos riscos de controle, em conjunto com o ambiente da empresa como um todo.

5.6. A METODOLOGIA DA AUDITORIA DO CAPITAL INTELECTUAL

5.6.1. Por que Adquire Importância uma Auditoria do Capital Intelectual? (adaptado de SANTANA, 2003, p.14-16)

A importância ímpar do Capital Intelectual para todas as empresas e organizações, de quaisquer ramos de negócio, encontra-se suficientemente demonstrada na seção 5.2 deste trabalho.

Trata-se, agora, da **importância da auditoria independente do capital intelectual**, elencando os seguintes motivos:

- Atribuir valor ao capital intelectual, como se viu, não é tarefa fácil, razão pela qual deve ser realizada por auditores especializados.
- A manipulação do capital intelectual pode elevar o valor patrimonial de uma empresa, iludindo o mercado – investidores, analistas, etc – fazendo-se necessário um parecer independente e técnico (os escândalos recentes ocorridos nos Estados Unidos demonstram).
- O capital intelectual tem elevado peso estratégico nas decisões tomadas pela administração das empresas. Como a contabilidade tradicional é ineficaz para avaliar este ativo, faz-se necessária, portanto, uma avaliação técnica e isenta para evitar investimentos e projetos baseados em dados incorretos.
- A amortização do capital intelectual gera um custo e, conseqüentemente, uma redução no lucro líquido. Devem ser corretamente avaliados os critérios de amortização, o que exige, mais uma vez, uma auditoria independente especializada.

Para criar, nas empresas, um ambiente propício à valorização e ampliação do seu capital intelectual, há três tarefas fundamentais (DAVENPORT e PRUSAK, 1998, apud SANTANA, 2003, p.15, grifo nosso):

a) A criação de uma cultura do conhecimento que valorize e reforce especificamente as ações e tarefas de criação, estruturação e compartilhamento dos conhecimentos. **A base para esta nova cultura é a confiança**.

b) O desenvolvimento de uma infra-estrutura tecnológica e ergonomicamente ajustada ao trabalho do conhecimento, de forma a favorecer interpretações diferentes aos 'resultados dos sistemas'. Estrutura tecnológica que facilite a inovação, a comunicação e a criação de comunidades de práticas internas e externas.

c) O desenvolvimento dos mercados de conhecimento, documentando como a administração dos mesmos contribui para com a empresa e para a sua valorização, com medidas quantitativas e qualitativas.

5.6.2. Considerações da Auditoria sobre Aspectos Contábeis Relevantes (adaptado de SANTANA, 2003, p.17-18)

Os seguintes aspectos devem ser considerados pelo auditor em seu planejamento nesta área:

1) O método para medir o custo dos bens de Capital Intelectual.
2) Os critérios de amortização.
3) O tempo de vida útil.

O Quadro 6, a seguir, reflete os requisitos básicos a serem considerados pelo auditor:

REQUISITOS BÁSICOS	DEFINIÇÃO
VERACIDADE	**Os bens que integram o Capital Intelectual representam custos certos, que vão gerar retornos futuros suficientes para sua absorção?**
INTEGRIDADE	**Os lançamentos das transações estão corretos, e todos os custos, receitas e amortizações estão integralmente contabilizados?**
VALORAÇÃO	**Os intangíveis estão contabilizados pelo custo incorrido?**
EXPOSICÃO	**Estão adequadamente classificados e registrados?**

Quadro 6: **Os Requisitos Básicos a Serem Considerados pelo Auditor na Análise Contábil do Capital Intelectual** (adaptado de SANTANA, 2003, p.17-18).

5.6.3. Aspectos do Controle Interno a Examinar (adaptado de SANTANA, 2003, p.18)

O quadro 7, abaixo, ajuda a examinar este aspecto, no que se refere à Auditoria do Capital Intelectual:

QUESTIONÁRIO DO CONTROLE INTERNO PARA AVALIAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL		
PERGUNTA-CHAVE	**RESPOSTA**	**REFERÊNCIA AOS PAPÉIS DE TRABALHO**
1. Possui a empresa políticas e procedimentos adequados para as aquisições e/ou desenvolvimentos próprios?		
2. Controlam-se adequadamente os custos sobre os desenvolvimentos próprios?		
3. Mantém-se controle adequado sobre as amortizações e os critérios são apropriados?		
4. Existem controles gerenciais eficazes para o monitoramento dos custos dos componentes (lançamentos incomuns e saldos significativos) para comprovar sua integridade e veracidade?		
5. A administração revisa periodicamente as estimativas sobre receitas futuras e seus custos relacionados?		
6. A administração verifica a vida útil estimada dos recursos para confirmar a sua valoração?		
7. Existe adequada segregação de funções entre as compras, os registros, os ajustes e a custódia dos bens intangíveis?		

Quadro 7: **Questionário do Controle Interno para Avaliação do Capital Intelectual** (adaptado de SANTANA, 2003, p.18).

5.7. OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA (adaptado de SANTANA, 2003, p.19-20)

5.7.1. Verificação dos Aspectos Contábeis Relevantes

1) Analisar a natureza e a razoabilidade dos custos incorridos.
2) Certificar-se da inexistência de custos ou gastos lançados em resultados, quando deviam ter sido ativados.
3) Verificar prazos, métodos ou políticas de amortização.

4) Avaliar a capacidade que têm os componentes do capital intelectual de gerar receitas futuras.

5.7.2. Procedimentos Analíticos

1) Analisar variações entre períodos, especialmente de lançamentos incomuns, de montantes elevados e atípicos para o negócio.
2) Verificar os pressupostos e justificativas das variações ou desvios injustificados.
3) Efetuar uma análise global dos assentamentos contábeis, especialmente nas contas com montantes significativos levados a débito ou crédito.
4) Efetuar cálculos globais sobre os montantes das amortizações efetuadas.
5) Analisar a capacidade do capital intelectual em gerar ingressos futuros de recursos, partindo dos seguintes fatores:
    i. aceitação mercadológica dos produtos desenvolvidos;
    ii. organização administrativa para garantir o sucesso dos produtos desenvolvidos;
    iii. aumento ou diminuição de vendas de forma inexplicável;
    iv. estudos do mercado quanto a volumes e preços;
    v. análises dos produtos similares da concorrência;
    vi. estudos sobre custos de produção; e,
    vii. revisões sobre as possibilidades do produto no exterior.

5.7.3. Provas Detalhadas

Efetuar análise de provas detalhadas nas transações e saldos, por amostragem, especialmente nos desenvolvimentos próprios, verificando se houve estudos mercadológicos adequados e se os custos (mão-de-obra, financeiros e obrigacionais) foram acumulados e ativados de forma adequada.

5.8. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Conclui SANTANA (2003, p. 20, grifos nossos):

> **Toda a análise anterior objetivou considerar que o capital intelectual gera um valor agregado importante para os balanços financeiros das companhias, e que surgiu um novo paradigma no sentido de dar-se igual ou mais importância a ativos que antes não a tinham, para ressaltar que os recursos humanos e os conhecimentos são primordiais para o amanhã em matéria de patrimônio para as empresas.**
>
> [...]
>
> Por fim, cremos que este trabalho pode contribuir no sentido de dar ferramentas ao Contador para examinar tão importante componente do patrimônio das empresas e para constituir elementos de controle permanente do mesmo. **É imperativo pôr fim à utilização destas rubricas para manipular o patrimônio das companhias, devendo sim, sua utilização, gerar valor agregado real e necessário para benefício dos acionistas e da comunidade econômica**.

As ferramentas, os critérios técnicos e as considerações dos autores do texto que serviu de base para este capítulo são, sem dúvida, importantíssimos para o objetivo deste trabalho de pós-graduação:

- demonstrar a importância da inclusão de novas técnicas na auditoria contábil tradicional, especialmente sobre o capital intelectual; e,
- atender aos anseios urgentes do mundo globalizado por informações mais reais e abrangentes a respeito das empresas.

6. A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS E O CAPITAL INTELECTUAL DAS ORGANIZAÇÕES

Apresenta-se, aqui, livro de autoria do Contador Vicente Pacheco, mestre em controladoria e contabilidade pela USP, professor do Departamento de Contabilidade da UFPR e conselheiro do CRC-PR.

O autor apresenta um trabalho, ao mesmo tempo, abrangente e prático sobre este tema – **o capital intelectual** – incluindo estudos de casos reais onde a **Contabilidade de Recursos Humanos realmente agregou valor às empresas onde foi implementada**.

A apresentação desta obra se limitará a uma breve síntese, onde se procurará estimular o leitor a buscar no próprio livro todo o seu importante conteúdo. Assim se procedeu para não tornar por demais extenso este trabalho e, também, por se tratar de obra nacional, que pode ser obtida com relativa facilidade.

6.1. A IMPORTÂNCIA DO CAPITAL HUMANO

A importância ímpar do capital humano é uma das ***unanimidades*** dentro da contabilidade atual, o que pode ser constatado em todos os textos e livros apresentados neste trabalho. O autor demonstra este fato com as seguintes palavras: **"Numa economia com utilização intensiva de capital humano, muito do valor da empresa é composto de ativos humanos em vez de ativos físicos ou financeiros"** (PACHECO, 2002, p.90, grifo nosso).

6.2. O QUE É A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS?

Discorrendo sobre o objetivo primordial da contabilidade, qual seja o de reportar informações confiáveis e transparentes, que demonstrem o valor real da organização, mostra o autor que:

> **... a Contabilidade de Recursos Humanos é um instrumento que pode ajudar a melhorar a qualidade dessas informações, por ser uma ferramenta inovadora de gestão de empresa, podendo ser descrita**

> **como um processo para mensurar e relatar dados sobre recursos humanos, comunicando essas informações aos usuários interessados, seja através de relatórios que as empresas obrigatoriamente publicam, ou através das informações destinadas ao mercado acionário, entidades classistas e aos seus empregados** (PACHECO, 2002, p.102).

A importância da contabilidade de recursos humanos reside, portanto, na agregação deste importantíssimo ativo – o capital intelectual de uma entidade – ao seu balanço, dentro da confiabilidade inerente às técnicas contábeis.

6.3. AS VANTAGENS OBTIDAS PELAS EMPRESAS QUE ADOTAM A CONTABILIDADE DE RECURSOS HUMANOS (adaptado de PACHECO, 2002, p.100 e outras)

A Contabilidade de Recursos Humanos, corretamente adotada, pode fornecer respostas rápidas e técnicas a indagações tais como:

- Quando uma empresa se vê diante de uma economia recessiva, é mais economicamente viável despedir pessoas ou retê-las até que a economia melhore?
- Quando um cliente da sua empresa cancela um contrato, é economicamente viável realocar funcionários ou eles devem ser despedidos?
- Qual é o número de pessoas que terão que ser recrutadas e desenvolvidas em cada nível hierárquico?
- Quanto vale o “ativo humano” daquela empresa que me interessa adquirir?

7. A AUDITORIA INTEGRAL: UM VERDADEIRO ARQUÉTIPO DE CONTROLE EMPRESARIAL

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador colombiano Jaime A. Hernández Vásquez, Presidente da Junta Central de Contadores e Primeiro Vice-Presidente da Associação Interamericanana de Contadores (AIC). Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***La Auditoria Integral: Un Verdadero Arquétipo de Control Empresarial.*** Estudou-se o texto original, mas foi utilizada a tradução feita por Eduardo Chapuis, publicada no **Boletim do IBRACON** nº 252, de maio de 1999.

O autor apresenta um trabalho abrangente sobre **Auditoria Integral** que, certamente, muito contribuirá para o aprofundamento do tema.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

7.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

VÁSQUEZ coloca, em ótimas palavras, as radicais mudanças por que passam as empresas atualmente:

> **Portanto, para enfrentar os desafios que significam a globalização e internacionalização dos mercados, o aumento da competência, o incremento na diversidade dos produtos, as exigências de qualidade por parte dos consumidores, a volatilidade na legislação vigente em cada país, as situações macroeconômicas, o crescimento do risco, a importância do conceito ambiental e a variável custos, as empresas têm mudado suas estruturas e apresentam hoje uma configuração muito diferente daquela com a qual, no passado, exerciam sua atividade** (VÁSQUEZ, 1999, p.1).

Continuando, conclui que **"... os requerimentos de hoje, excedem amplamente os resultados da auditoria financeira tradicional, incluído o**

Parecer e sua relação com as atividades desenvolvidas pelo ente, assim como seu reflexo nas Demonstrações Contábeis." (VÁSQUEZ, 1999, p.1)

Portanto, VÁSQUEZ (1999, p.2, adaptamos) constata que todos os avanços necessários, tanto na fiscalização quanto na auditoria, apontam sempre na direção de **garantir aos proprietários, aos investidores, aos credores, ao Estado e ao público em geral que:**

- **O ente está sendo conduzido com diligência por seus administradores.**
- **As operações encontram-se ajustadas a cânones de eficiência, eficácia e economia.**
- **Os procedimentos adotados para a realização das atividades e operações são adequados.**
- **A informação produzida, especialmente a de ordem contábil e financeira, é verdadeira e fidedigna.**
- **Os resultados obtidos são os melhores possíveis nas circunstâncias em que interagiu o ente.**
- **Existe um controle interno organizacional ótimo, como apoio para o desenvolvimento das atividades.**
- **Os administradores avaliaram e superaram corretamente os riscos.**
- **Os administradores aproveitaram as oportunidades de negócios.**

Todas estas garantias e informações somente podem ser obtidas através de uma **nova auditoria: A AUDITORIA INTEGRAL**.

7.2. ANTECEDENTES (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.2-3)

Em Interessante histórico, o autor mostra que a auditoria integral já era, de certa forma, praticada desde o início do século passado. Nesta época, o procedimento era aquele de "operação efetuada – operação verificada ou revisada", isto é, 100% das operações eram auditadas. O Prof. Cohen afirmava em 1915 que **"... o Auditor deverá assegurar-se de que a totalidade dos componentes da operação foram revisados e que seus valores foram consignados integralmente nos livros contábeis da companhia. Do contrário não poderá**

expressar uma opinião sobre os mesmos ...” (Bol. Prática da Auditoria, New York Press. Co., 1915, apud VÁSQUEZ, 1999, p. 2).

Porém, com o aumento do porte e complexidade das empresas, fez-se necessário adotar critérios de amostragem, conforme avaliação dos procedimentos de verificação interna, precursores do que hoje conhecemos por CONTROLE INTERNO. Já em 1917 Montgomery indicava: **“... se o auditor se satisfez que o sistema de verificação interno é adequado, não tratará de duplicar trabalho que tenha sido desempenhado adequadamente por mais alguém ...”** (Bol. Auditoria: Teoria e Aplicação Rev. New York Ronaid Press.Co, 1917, apud VÁSQUEZ, 1999, p. 2).

Hoje, confrontados com as mudanças radicais por que passa o mundo, faz-se necessária uma auditoria que dê maior segurança aos interessados, ou seja, que informe sobre a eficiência e eficácia da atividade desenvolvida pelas empresas, levando-se em conta os seus ambientes interno e externo, e que permita um controle prospectivo ou para o futuro.

7.3. CONCEITOS (adaptados de VÁSQUEZ, 1999, p.3-5)

7.3.1. **Controle:** É o critério que disciplina a Auditoria Integral, definido pelo autor como **“um sistema composto por um conjunto de processos estruturados de maneira lógica e organizada, por meio do qual se supervisiona, inspeciona e constata a execução idônea e seqüencial dos fatos econômicos num determinado ente, conforme as normas preestabelecidas.”**

7.3.2. **Auditoria Integral:** VÁSQUEZ apresenta como definição **“a pesquisa ou exame crítico das atividades, operações e fatos econômicos, incluídos seus processos integrantes, realizados por um ente econômico qualquer que seja seu âmbito, mediante a utilização de um conjunto estruturado de processos que tem como objetivo a avaliação sistemática e permanente do ente econômico no seu universo, para obter e valorar evidência, formar-se um julgamento sobre as asserções**

verificáveis e os achados obtidos, conforme a parâmetros e critérios existentes."

7.3.3. **Ente Econômico:** A auditoria integral centra sua atividade no ente econômico, definido como **"a unidade organizada, da qual se deriva o controle dos recursos e a geração de operações, mediante a adoção de decisões que ativam e desenvolvem seu núcleo central, composto por bens e recursos."**

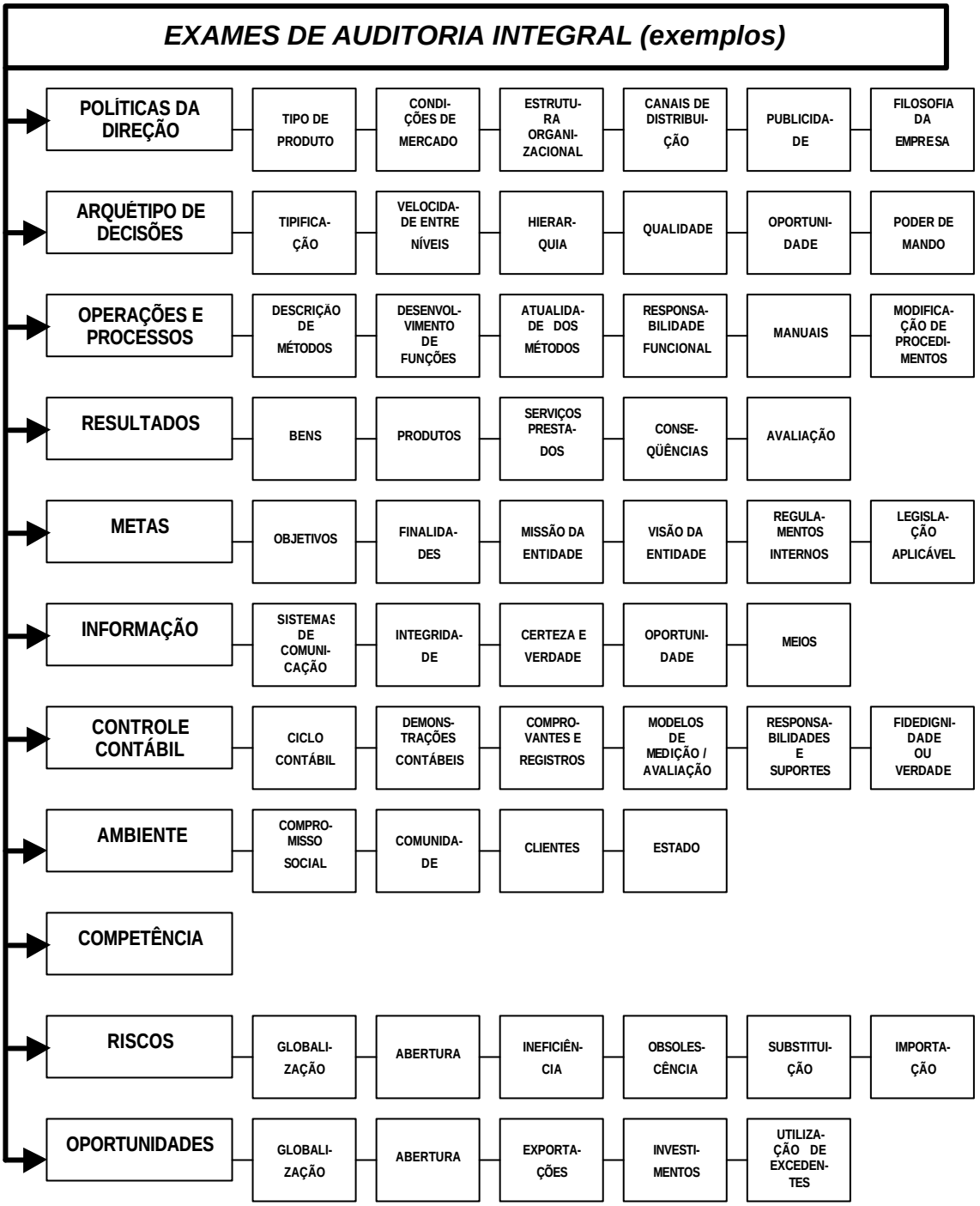
> **Portanto, o ente econômico está constituído por bens e recursos de toda índole, sejam humanos, técnicos, físicos, econômicos ou financeiros, bem como por decisões que fazem com que os recursos se dinamizem e se convertam em atividades e operações, as quais encontram-se sujeitas a uma regulação particular e, por sua vez, tem conexão com o ambiente que as rodeia, sendo que todas se encontram unidas para gerar uma relação de benefício** (VÁSQUEZ, 1999, p.4)

A Auditoria Integral deve avaliar e examinar todos os elementos e partículas que conformam uma empresa. Pode-se observar, no quadro 8, exemplos de recursos a serem avaliados no ente econômico, através da Auditoria Integral:

AVALIAÇÃO DOS RECURSOS DO ENTE ECONÔMICO (exemplos)				
Humanos	**Econômicos**	**Financeiros**	**Técnicos**	**Físicos**
Pessoal	Insumos	Capital	Tecnologia	Planta física
Perfil profissional	Matérias-primas	Uso	Conhecimento	Máquinas
Experiência	Ciclo de compras	Liquidez	Know-how	Equipamentos
Escala Salarial	Ciclo de produção	Fluxo positivo: caixa	Desenvolvimento	Localização geográfica
Saúde	Produtos terminados	Acesso a crédito	Pesquisas próprias	
Processo de seleção	Ciclo de marketing			
Funções	Ciclo de vendas			
Responsabilidades				
Hierarquia				

Quadro 8: **Exemplos de Recursos a Serem Avaliados em um Ente Econômico** (adaptado do texto de VÁSQUEZ, 1999, p.4).

Exemplifica-se, no quadro 9, exames a serem efetuados na Auditoria Integral de um ente econômico:



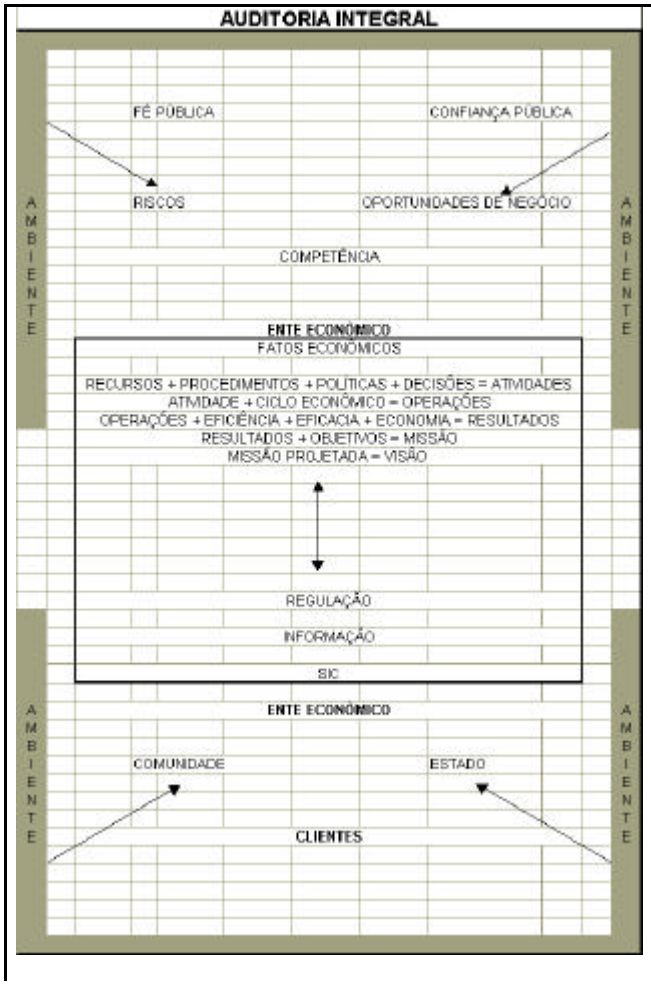
Quadro 9: **Exemplos de Exames a Serem Efetuados na Auditoria Integral de um Ente Econômico** (adaptado do texto de VÁSQUEZ, 1999, p.5).

O autor finaliza a parte dos conceitos justificando que...

> **...novo paradigma que hoje rege as condições de controle, que não é outro que a prevalência do interesse público sobre o interesse particular, razão pela qual a auditoria tem deixado de pertencer ao âmbito da proteção de um só**

> **interesse, o particular, para assumir um novo rol, o da proteção do interesse geral, coletivo ou da comunidade.** [...] Tudo isto tem relação direta de causalidade com a "fé pública" outorgada à profissão contábil no mundo ... (VÁSQUEZ, 1999, p.5, grifo nosso).

Este novo paradigma encontra-se demonstrado na figura 1, a seguir:



AUDITORIA INTEGRAL

FATOS ECONÔMICOS = qualquer ação que envolva recursos + decisões + políticas + procedimentos + ciclo econômico em razão de uma função

RECURSOS = fatores humanos + econômicos + técnicos + físicos

PROCEDIMENTOS = seqüência lógica para realizar atividades com um objetivos.específicos

POLÍTITICAS = concepção do ente econômico + modelo de direção e filosofia

DECISÕES = processo de assunção de atos da administração em cada fase

ATIVIDADES = processo seqüencial dos recursos operados mediante decisões

OPERAÇÕES = processo de realização contínua de atividades no ciclo econômico

RESULTADOS = produtos e conseqüências

METAS = objetivos e fins a alcançar

MISSÃO = cumprimento de metas ideais comprometidas

VISÃO = missão projetada para o futuro

REGULAÇÃO = Normas em geral

INFORMAÇÃO = resultados, fatos e conseqüências que se comunicam através de um meio ou sistema de informação

S.I.C. = sistema de informação contábil

Figura 1: **Auditoria Integral – Um Novo Paradigma de Controle** (VÁSQUEZ, 1999, obtido do Boletim do IBRACON nº 252, maio/1999, p.5).

7.4. COMPONENTES DA AUDITORIA INTEGRAL (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.5-7)

VÁSQUEZ diz que a Auditoria Integral não é uma soma de auditorias ou um agregado de trabalhos de verificação, mas sim um conjunto de exames de diferentes

tipos, todos conduzidos de forma paritária, visando a cumprir com os seus objetivos. Assim, temos os seguintes tipos de exames:

- **Exames de avaliação do controle interno:**
  - processos de informação;
  - processos de neutralização de riscos;
  - aproveitamento de oportunidades;
  - ações de supervisão e controle.
- **Exames de caráter operacional:**
  - validade dos procedimentos para cada atividade ou operação.
- **Exames de caráter financeiro:**
  - integridade, confiabilidade e nível de certeza das Demonstrações Contábeis e do Sistema de Informação Contábil, incluindo todos os documentos e processos que o conformam.
- **Exames de gestão ou de desempenho:**
  - eficiência, eficácia e economia com que a administração conduz o ente econômico.
- **Exames de avaliação de indicadores:**
  - comportamento das variáveis ou dos atributos de um sistema em operação.
- **Exames de cumprimento da regulação:**
  - nível de observância da normatividade existente, tanto de ordem interna como externa – leis, decretos, resoluções, circulares, etc.

“Todos os exames descritos se desenvolvem [...] **de maneira inter-relacionada e se aplicam a todo o ciclo econômico de cada ente”** (VÁSQUEZ, 1999), conforme podemos observar no quadro 10:

AUDITORIA INTEGRAL:

AUDITORIA: DE CONTROLE INTERNO, OPERACIONAL, FINANCEIRA, DE GESTÃO, DE CUMPRIMENTO

FATOS ECONÔMICOS
RECURSOS + PROCEDIMENTOS+ POLÍTICAS + DECISÕES
= ATIVIDADES E OPERAÇÕES
REALIZADAS MEDIANTE A AÇÃO ADMINISTRATIVA

CICLO ECONÔMICO
RESULTADOS + EFICIÊNCIA + EFICÁCIA + ECONOMIA
RESULTADOS + OBJETIVOS = MISSÃO
MISSÃO PROJETADA + PERÍODO DE TEMPO = VISÃO
REGULAÇÃO
INFORMAÇAO
SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

INTEGRAÇAO DA AUDITORIA

AUDITORIA DE CONTROLE ORGANIZACIONAL CONTROLE INTERNO

POLÍTICAS
MÉTODOS
PROCEDIMENTOS

INFORMAÇÃO CONFIÁVEL
ADESÃO A POLÍTICAS ADMINISTRATIVAS
SALVAGUARDA DE ATIVOS
EFICIÊNCIA EM OPERAÇÕES

AMBIENTE DE CONTROLE
AVALIAÇÃO DE RISCOS
ATIVIDADES DE CONTROLE
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO
MONITORAMENTO

AUDITORIA DE RISCOS

AUDITORIA OPERACIONAL

DESCRIÇÃO DE CADA ATIVIDADE **PROCEDIMENTOS** **FUNÇÕES** **RESPONSÁVEL**
VALIDADE DO PROCEDIMENTO IMPLEMENTADO
INPUT - OUTPUT

AUDITORIA FINANCEIRA

SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL
PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS
DOCUMENTOS E SUPORTES DE FONTES INTERNA E EXTERNA
PLANO DE CONTAS

CICLO CONTÁBIL – SUPORTE – COMPROVANTE – REGISTRO – LIVROS DE CONTABILIDADE

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NOTAS EXPLICATIVAS
INDICADORES FINANCEIROS

BALANÇO PATRIMONIAL
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LIQUIDO

AUDITORIA DE GESTÃO OU DESEMPENHO

DECISÕES

EFICIÊNCIA
EFICÁCIA
ECONOMIA

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL
QUALIDADE: PRODUTOS E SERVIÇOS
RESULTADOS
CUMPRIMENTO DE METAS
MISSÃO E VISÃO
EMPRESA EM MARCHA
SATISFAÇÃO DE NECESSIDADES

AUDITORIA DE CUMPRIMENTO OU REGULAÇÃO

LEIS
DECRETOS
REGULAMENTOS
RESOLUÇÕES
CIRCULARES

NORMAS EM GERAL
LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

RELAÇÃO COM O ESTADO E A COMUNIDADE, INCLUÍNDO A ORDEM INTERNA

Quadro 10: **A Integração dos Exames na Auditoria Integral** (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.7).

7.5. AUDITORIA BASEADA EM RISCOS (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.8)

O autor afirma que o risco representa uma variável de enorme importância no interior dos entes econômicos, que não pode ser deixada de lado em nenhum trabalho de auditoria. Portanto, dentro do enfoque da auditoria integral, visando a entregar serviços com maior valor agregado aos clientes e organizações, os auditores devem deslocar seu enfoque do passado para o futuro.

> **Para a maioria dos auditores, a mudança será sutil. Em lugar de identificar e examinar fatos antigos, o auditor identificará os riscos e examinará as formas como a administração ameniza esses riscos. A maioria das técnicas para minimizar esses riscos envolverá os controles. Assim, o auditor examinará e perguntará "até que ponto têm sido bem administrados esses riscos?", em lugar da tradicional pergunta: "são os controles sobre esses riscos adequados e eficazes?"**(VÁSQUEZ, 1999, p.8).

Por fim, o auditor deve ter sempre presente a noção de que cada controle adicionado ao sistema requer recursos para operar. Se os auditores continuam auditando e recomendando novos controles sem remover alguns, o peso desses controles levará o negócio, ao invés de ganhar competitividade, a perder eficiência.

7.6. NORMAS E PRINCÍPIOS (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.9)

7.6.1. Normas – As normas da auditoria integral são as mesmas usadas na auditoria contábil ou financeira, apenas agregadas de uma profundidade maior:

- **Normas Pessoais:** independência, integridade, objetividade, confidencialidade, cuidado devido e capacidade profissional.
- **Normas para Execução do Trabalho:** cobertura geral e enfoque já exposto anteriormente.
- **Normas para a Preparação de Relatórios:** ampliadas conforme a estrutura conceitual e a cobertura descrita no presente trabalho.

7.6.2. Princípios – Os princípios, ao contrário das normas, são específicos para a auditoria integral, pois que adaptados às suas peculiaridades e à sua maior abrangência em comparação com a auditoria contábil ou financeira:

- **Permanência:** este princípio de auditoria integral indica que o trabalho do auditor deve possuir presença suficiente para garantir uma supervisão constante sobre as operações em todas as suas fases, desde o início até o "pós-fato". Em outras palavras, a avaliação deve chegar até as conseqüências das ações administrativas no mercado e na comunidade em que a empresa atua.
- **Oportunidade:** este princípio de auditoria integral determina que a verificação das correções necessárias deve ocorrer antes que ocorram danos ou, ao menos, a tempo de efetuar correções de rumo no planejamento estratégico da empresa. Este princípio equivale ao valor agregado da prevenção.
- **Integralidade:** este princípio de auditoria integral determina que as tarefas devem cobrir todas as operações, áreas, bens, funções e demais aspectos relacionados ao ente econômico, incluído o ambiente em que se situa.
- **Certificação:** este princípio de auditoria integral garante que os relatórios e documentos subscritos pelo auditor têm a qualidade de certeza, advinda da fé pública que os contadores possuem.

7.7. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTEGRAL (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.10)

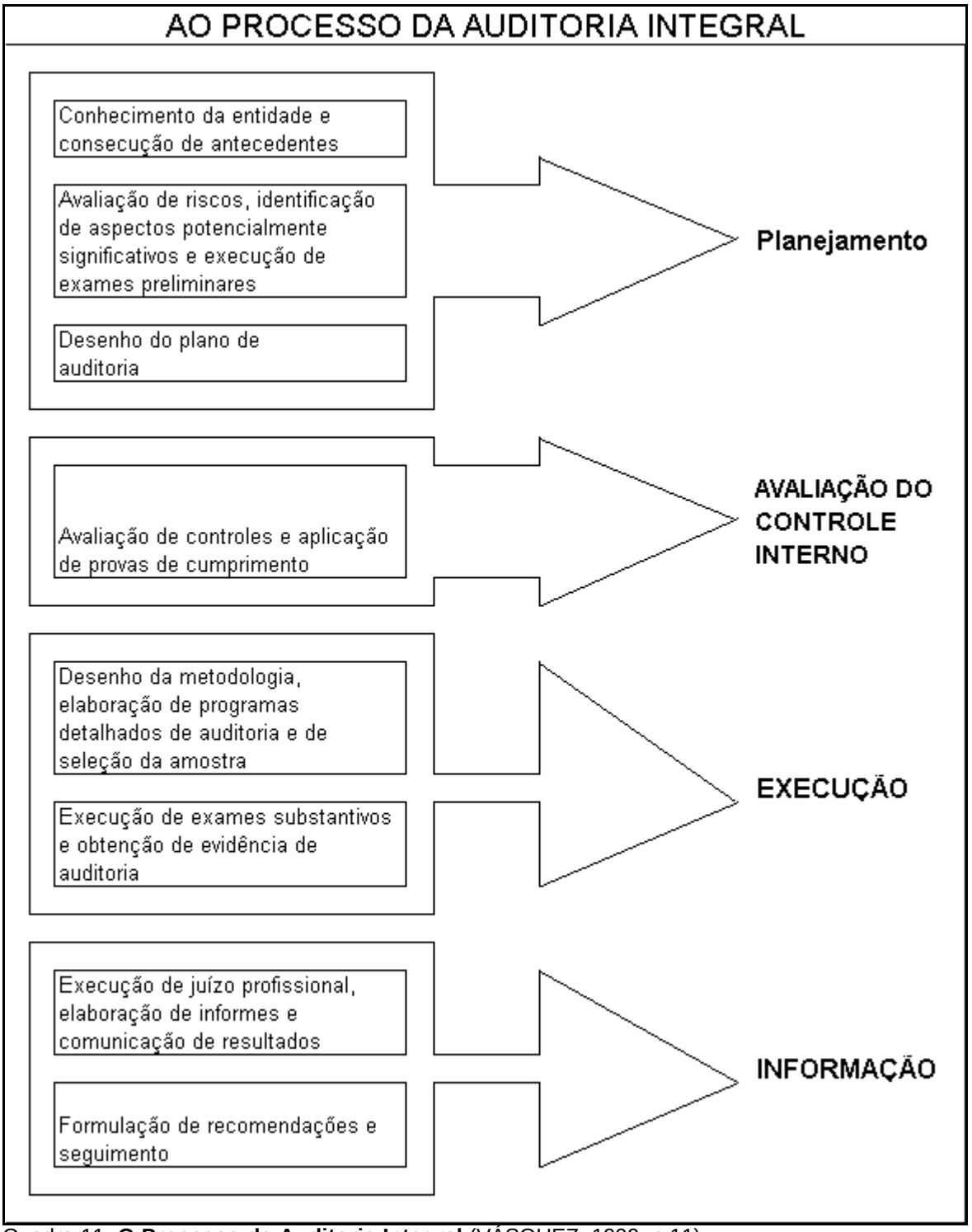
Os procedimentos que garantem um julgamento profissional idôneo e que cubra integralmente o ente econômico devem ser planejados e realizados a partir dos seguintes critérios:

- **Inspeção, constatação ou comprovação direta.**
- **Observação de controles.**
- **Reconstrução de fatos.**
- **Validação de dados de prova.**

- **Confirmação de terceiros.**
- **Procedimentos analíticos, provados em circunstâncias similares e mediante amostras ajustadas, calculadas com o mínimo de erro aplicável.**

7.8. O PROCESSO DA AUDITORIA INTEGRAL (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.10-12)

O quadro 11, a seguir, demonstra o processo da auditoria integral, desde o planejamento até a emissão dos pareceres e das recomendações para a empresa auditada integralmente:



Quadro 11: **O Processo da Auditoria Integral** (VÁSQUEZ, 1999, p.11).

7.9. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO (adaptado de VÁSQUEZ, 1999, p.12-13)

O autor reforça o seu posicionamento, tão bem demonstrado ao longo do trabalho que aqui se apresentou, de que **todas e quaisquer formas de auditoria que se criem ou se denominem, estão todas incluídas sob a Auditoria Integral**.

VÁSQUEZ também reitera que o profissional idôneo para realizar as tarefas de Auditoria Integral é o Contador, profissional de formação multidisciplinar, preparado nos aspectos de controle e, por sua própria atividade, amplo conhecedor do ente econômico, assim como das suas atividades e operações.

Por fim, fica, mais uma vez, demonstrada a necessidade premente do desenvolvimento e aplicação da **Auditoria Integral**, tendência irreversível do mundo hodierno.

8. A AUDITORIA INTEGRAL: UM PULO NO VAZIO

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador argentino Jorge Voss. Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***La Auditoria Integral: Un Salto al Vacío***. Estudou-se o texto original, mas foi utilizada a tradução feita por Eduardo Chapuis, publicada no **Boletim do IBRACON** nº 253, de junho de 1999.

O autor apresenta uma visão, de certa forma, contrária à dos demais autores apresentados, conforme pode-se concluir de suas próprias palavras introdutórias:

> **A mal definida 'auditoria integral' é um salto no vazio para a nossa profissão: promete o que não se pode cumprir, requer do auditor integral um alcance que não pode atingir e, portanto, gera para ele responsabilidades ilimitadas** (VOSS, 1999, p.2, grifo nosso).

Entende-se que este texto vai contribuir em muito para a discussão do tema **"Auditoria Integral"**, pois é do debate das idéias que vai surgir, certamente, a melhor solução para esta necessidade premente do mundo hodierno: **informações mais abrangentes sobre as empresas, que incluam as suas perspectivas para o futuro**.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

8.1. O PORQUÊ DA AUDITORIA INTEGRAL

O autor relaciona o surgimento da auditoria integral com a necessidade, por parte do setor público, de dar mais credibilidade à sua administração em todos os níveis:

> Durante os anos 1970, **os membros do corpo legislativo federal e de várias províncias se deram conta que não obtinham a informação de que necessitavam sobre os resultados dos organismos governamentais, notando que existia um vazio sobre a prestação de contas.** [...] ... **muitas legislaturas pediram formalmente a seus auditores que proporcionassem informação mais ampla e detalhada**

> **sobre a prestação de contas. Foi assim que nasceu a 'auditoria integral'** (VOSS, 1999, p.2).

Conclui dizendo que **"a 'auditoria integral' tem um âmbito natural de atuação: o setor público."** (VOSS, 1999, p.3)

8.2. O QUE SE ENTENDE POR AUDITORIA INTEGRAL? (adaptado de VOSS, 1999, p.3-5)

O autor apresenta a definição resultante da XXII Conferência Interamericana de Contabilidade (CIC): **a auditoria integral é um produto que assegura ou garante a terceiros a atuação de uma Companhia com eficiência, efetividade, economia, eqüidade, ética e avaliando os danos produzidos ao meio ambiente**.

Portanto, conclui que a **'auditoria' integral agrega à auditoria contábil ou financeira a auditoria operacional ou de gestão**.

A seguir, define os termos-chave da definição, quais sejam:

- **economia:** refere-se à aquisição dos bens e serviços em quantidade e qualidade apropriadas, no momento oportuno e ao menor custo possível;
- **eficiência:** consiste no uso dos bens e serviços da forma mais produtiva; e,
- **eficácia [ou efetividade]:** define o grau de atingimento das metas ou dos objetivos propostos.

E finaliza justificando o título do seu trabalho – ***A Auditoria Integral: Um Salto no Vazio*** – com as seguintes palavras:

> **Por que a auditoria integral é um pulo no vazio? Porque nenhum contador – auditor – pode assumir as responsabilidades que implicam as definições prévias e nenhuma equipe de profissionais pode realizar as tarefas de auditoria necessárias para emitir uma opinião que cubra os aspectos assinalados** (VOSS, 1999, p.5).

8.3. OS TEMAS A DEBATER SOBRE A AUDITORIA INTEGRAL

8.3.1. É possível realizar uma auditoria com o objetivo de emitir um relatório para terceiros sem ter normas ou parâmetros de referência?

O autor entende que “não é possível falar de auditoria operacional ou de gestão com Pareceres ou Relatórios para terceiros se não existirem normas que regulem as operações ou a forma de realizar a gestão de um ente.” (VOSS, 1999, p.5).

8.3.2. É possível estabelecer normas de atuação sobre a eficiência de uma Companhia?

Para responder ao segundo tema, VOSS recorre a Peter Drucker:

> Drucker afirma que não se podem estabelecer normas para determinar a combinação mais eficiente de objetivos. O bom senso indica que estas questões não podem ser normatizadas. Qualquer norma que tratasse de regular as atividades de gestão para estabelecer níveis de eficiência geraria inevitáveis ineficiências. (VOSS, 1999, p.5).

8.3.3. O produto profissional – relatório para terceiros – deve abranger quais questões do ponto de vista operacional e de gestão?

Neste terceiro tema, o autor apresenta uma série de questões sem resposta, e finaliza dizendo que “devemos destacar que os trabalhos de auditoria integral omitem mencionar e descrever as características do relatório profissional” (VOSS, 1999, p.6).

8.3.4. Qual deve ser o alcance da auditoria integral e quais as limitações do alcance que obrigariam o auditor a uma abstenção de opinião?

Para demonstrar sua posição quanto ao quarto tema, VOSS (1999, p.6-7, grifo nosso) cita os comentários da Fundação Canadense para a Auditoria Integral (FCAI) apresentados no Segundo Congresso Internacional de Auditoria Integral, realizado em Buenos Aires, em junho de 1995: A FCAI, inicialmente, comenta um dos aspectos inerentes à auditoria financeira tradicional, qual seja, o fato de que, normalmente, estes trabalhos abrangem

todo o organismo que se está verificando. **Quanto às auditorias integrais, ainda segundo a FCAI, devido ao fato de que comportam um grande número de elementos, efetuar uma auditoria integral e completa da administração de um governo, de um hospital, de uma instituição educativa ou de uma sociedade requereria custos proibitivos**.

Conclui, então, o autor que

> **... o alcance da auditoria para a FCAI é necessariamente parcial e o contador – auditor – não é independente uma vez que os diretores podem e têm o direito de limitar o alcance da auditoria integral ou de focalizar o exame para as áreas sem deficiências relevantes** (VOSS, 1999, p.7).

8.3.5. Qual é a responsabilidade do Contador pela emissão de um Parecer ou Relatório de Auditoria Integral para terceiros?

Para VOSS (1999, p.7-8) as responsabilidades profissional, legal, penal e, certamente, econômica dependerão das expectativas criadas na comunidade de negócios. As responsabilidades devem ser determinadas pelas respostas às seguintes perguntas:

- Quais são os benefícios acrescidos à comunidade resultantes do informe de um auditor integral pela realização de uma auditoria integral?”
- Quais são os benefícios acrescidos à companhia auditada resultantes do informe de um auditor integral pela realização de uma auditoria integral?”

8.4. UMA SOLUÇÃO INTEGRAL

> **O contexto hipercompetitivo em que se desenvolvem os negócios nesta aldeia global requer dos Contadores / Auditores uma ampla gama de trabalhos de auditoria ou revisão, dirigidos a fornecer-lhes segurança sobre diferentes matérias:**
>
> - **Avaliação da existência e funcionamento de controles-chave, definindo as áreas principais de riscos.**
> - **Auditoria de sistemas de informação.**
> - **Auditoria de cumprimento de objetivos estratégicos.**
> - **Auditoria de eventuais danos ao meio ambiente.**
> - **Auditoria de recursos humanos.**

- **Auditoria de cumprimento de normas legais.**
- **Auditoria dos processos-chave.**
- **Avaliação dos controles internos.**
- **Avaliação do funcionamento dos sistemas de autocontrole.**
- **Revisão do funcionamento e eficácia da estrutura de comando.**
- **Auditoria de processos comerciais focalizados na satisfação do cliente** (VOSS, 1999, p.8).

Diante desta realidade, o autor (VOSS, 1999, p.8) aconselha que o auditor firme uma carta-convênio com seu contratante onde fiquem estabelecidos, **de mútuo acordo**, os seguintes parâmetros:

- alcance do trabalho;
- os critérios de comparação ou de medição que aplicarão;
- as limitações inerentes à auditoria;
- as responsabilidades assumidas pelas partes;
- as datas estimadas de realização das tarefas; e,
- outras questões importantes relacionadas ao caso particular.

A **solução integral** proposta pelo autor (adaptado de VOSS, 1999, p.8-9) envolve, além do que acima se colocou, os seguintes requisitos:

- Contador Independente / Auditor utilizará os princípios de contabilidade geralmente aceitos ou as normas vigentes no país respectivo.
- Para garantir a terceiros que o trabalho realizado pelo auditor cumpriu com as normas de auditoria vigentes, o controle de qualidade da auditoria deve ser realizado por pares, isto é, pelos próprios organismos profissionais.
- Os Contadores ou as Firmas de Contadores devem ter liberdade para aderir ou não à fiscalização dos organismos profissionais. Naturalmente, os que se submeterem à fiscalização possuirão vantagem competitiva sobre aqueles que não a aceitarem.
- O trabalho realizado por um auditor que tiver sido revisado e aprovado por um organismo profissional não poderá ser objetado ou questionado.
- **O Parecer ou Relatório do auditor será para uso restrito, identificando as partes para as quais foi preparado**.

- A terminologia a ser dada ao trabalho de auditoria deve ser de livre determinação pelo auditor, podendo-se usar, por exemplo, o título “auditoria de gestão”, desde que o alcance, o objetivo e as limitações do trabalho estejam claramente identificados no contrato.
- A terminologia “auditoria integral” deve ficar reservada às revisões efetuadas por auditores governamentais ou legislativos ou judiciais dos entes públicos.
- O auditor expressará uma opinião sobre o nível de confiabilidade da prestação de contas formulada e as deficiências significativas estabelecidas ao examinar determinadas áreas ou funções acertadas previamente com a Direção do ente ou com os mandantes.
- Devido ao fato de que a auditoria integral não tem e nem poderá ter um corpo de normas que sirvam de referencial, é necessário que em cada auditoria se desenvolvam os critérios que servirão de base para a avaliação.

9. MARCO DE COMPETÊNCIA DA AUDITORIA INTEGRAL: UM NOVO RUMO PARA O PROFISSIONAL CONTÁBIL

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador peruano Armando Villacorta e dos co-autores Alfonso Muñoz Canales e Guillermo Huapaya Ávilla. Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***Marco de Competencia de la Auditoria Integral: Un Nuevo Rol para el Profesional Contable***, sendo o título deste capítulo 9 uma tradução livre.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

9.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A auditoria integral tem raízes em trabalhos executados tanto no setor público como no privado.

No setor público alguns dos avanços da auditoria integral foram obtidos pela Controladoria Geral dos Estados Unidos (GAO) e a Fundação Canadense para a Auditoria Integral. A respeito do setor privado, a maioria dos avanços tem lugar nas unidades da auditoria interna, sendo seu desenvolvimento estimulado e promovido pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) e, em anos mais recentes, por alguns Institutos de Contadores na América Latina.

No setor público, sua evolução pode atribuir-se a demandas para obter informações úteis a respeito da economia, eficiência e efetividade das operações, sendo útil para a tomada de decisões a respeito da causa e conquista de ações corretivas, assim como para exercer o controle diretivo com vistas a melhorar a responsabilidade financeira e administrativa.

No setor privado, tem sido feito um trabalho considerável pelos auditores internos. De fato, a auditoria integral tem crescido dentro de unidades de auditoria interna nas principais empresas do setor privado. Muito da ênfase dada à auditoria interna tem sido realizada de maneira adequada e própria de sistemas de controles

internos do setor administrativo e financeiro. A auditoria integral tem sido promovida especialmente pelo IIA através de seus programas de capacitação e de sua literatura, assim como a incorporação de seus conceitos de auditoria integral dentro das normas profissionais de auditoria interna.

Enquanto as unidades de auditoria interna das empresas privadas têm avançado notadamente em técnicas de auditoria e em áreas da economia e eficiência, não se tem o mesmo avanço na área da efetividade. Até certo o ponto o trabalho nesta área tem sido limitado pelos seguintes fatores:

1) **Nível de dependência:** com freqüência a função da auditoria interna tem um nível de dependência para o executivo financeiro, em lugar de depender de uma junta diretiva ou comitê de auditoria; esta situação faz com que o trabalho seja enfocado sobre os controles financeiros e outros aspectos relacionados, em lugar de realizar a auditoria de efetividade;
2) **Medidas alternativas financeiras:** a existência de amplas informações financeiras extensivas e sua análise e aceitação como unidade de medida para se determinar a efetividade, têm limitado a necessidade de reunir outros tipos de informações que possam ser utilizadas para o mesmo fim;
3) **Apoio da auditoria financeira externa:** muitas unidades de auditoria aplicam uma quantidade significativa de seus recursos em apoio à auditoria financeira externa, o que têm limitado os recursos disponíveis para executar auditorias integrais.

Em resumo, os fatos antes comentados, nos fazem concluir que se faz necessário estabelecer um marco conceitual e técnico para o desenvolvimento da auditoria integral, e é esta a proposta do presente trabalho.

9.2. COMPARAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTEGRAL, AUDITORIA FINANCEIRA E AUDITORIA OPERACIONAL

9.2.1. Definição de Auditoria Integral

A Auditoria Integral é um processo objetivo e independente de avaliação orientado para o desenvolvimento organizacional, num ambiente em permanente mudança, cuja gestão pode ser feita pela própria organização ou através de um serviço de terceiros, ou mediante uma combinação de ambos. Dirigida por uma filosofia de serviço e qualidade, e que busca garantir a segurança do processo administrativo em sua integridade com relação à administração do risco para a organização.

9.2.2. Auditoria Integral versus a Auditoria Financeira e a Auditoria Operacional

É um aspecto comum, entre certos profissionais, assumir a auditoria integral como todas as atividades que empreendem que não caem dentro dos moldes da auditoria financeira e/ou auditoria operacional.

Infelizmente, tal definição não possibilita identificar as diferenças, às vezes sutis e às vezes importantes, entre a auditoria financeira, a auditoria operacional e a auditoria integral:

- A auditoria financeira busca formular uma opinião sobre os aspectos financeiros.
- A auditoria operacional objetiva a medição e o parecer sobre os fluxos de transações desenvolvidas em uma ou várias área funcionais, com o propósito de aumentar a eficiência e a eficácia operacional, através da formulação de recomendações julgadas necessárias.
- A auditoria integral se dirige à medição e ao parecer com respeito à economia, eficiência e/ou efetividade de uma organização em toda a sua extensão, em todos os seus níveis (exige a análise de um complexo conjunto de variáveis operacionais).

Ao comparar a auditoria integral com a auditoria financeira e a auditoria operacional, surgem fatores tais como:

- objetivos da auditoria;

- alcance do trabalho;
- requisitos técnicos da equipe profissional;
- critérios estabelecidos e/ou normas de comparação.

9.3. CLASSES DA AUDITORIA INTEGRAL

A auditoria integral tende a ser naturalmente dividida em duas áreas:

- **A auditoria de eficiência e economia:**
  As auditorias de eficiência e economia se planificam para ajudar a diminuir os custos e aumentar a produção. Bem que se podem estabelecer diferenças entre os termos economia e eficiência, mas freqüentemente são utilizados indistintamente, devido aos dois terem o objetivo de determinar preços e comparar o custo de oportunidade das opções.

- **A auditoria de efetividade;**
  As auditorias de efetividade tipicamente são as mais complicadas e difíceis entre os tipos de auditoria integral. Isto se deve à natureza inerente às auditorias desenvolvidas para medir o alcance dos objetivos ou resultados e melhorar o rendimento.
  Não importa o setor no qual se efetua o trabalho de auditoria, a auditoria de efetividade consiste em um processo de comparação entre o rendimento nas condições atuais com uma norma de rendimento.

9.4. AMBIENTE DA AUDITORIA INTEGRAL

O ambiente onde se desenvolve a auditoria integral vai variar muito de uma empresa para outra. Podem-se encontrar tanto ambientes altamente adversos como ambientes de grande cooperação; uns com alto grau de participação de funcionários e supervisores e controle direto, outros com total falta de participação dos funcionários.

Mas seria de grande valia que os funcionários membros das empresas auditadas cooperassem, pois, assim, estariam trazendo benefícios a si próprios.

O ambiente do trabalho pode ser distribuído da seguinte maneira:

- Desenvolvimento de uma relação positiva com os auditados;
- Sistemas de medição de rendimento interno;
- Atitudes e tarefas do quadro de auditores designados.

9.5. NORMAS DA AUDITORIA INTEGRAL

Nesta parte é apresentada uma proposta de normas desenvolvidas com o propósito de assegurar que a auditoria integral se conduza dentro de uma estrutura normativa e, também, proporcione a possibilidade de prognosticar resultados. Os auditores integrais são responsáveis não apenas pela objetividade, mas também pelo cuidado e pela veracidade de seus trabalhos. Tais exigências e pressões são minimizadas se exercidas dentro de um consistente corpo de normas.

As normas se classificam da seguinte maneira:

- Normas pessoais;
- Normas de execução do trabalho;
- Normas sobre informes;
- Normas sobre o seguimento do risco identificado.

9.5.1. Classificação das Normas

As normas se classificam de acordo com o esquema proposto em normas pessoais, normas de Evolução do Trabalho, normas sobre informações e normas sobre Seguimento do Risco identificado.

9.5.2. Aplicação das Normas

As Normas propostas não prescrevem precisamente o que deveria fazer uma Auditoria Integral para levar os requisitos de um trabalho de grande

evidência para apoiar o desenvolvimento da auditoria. Todos estes são aspectos que tem mais relação com a prudência do auditor e suas soluções podem variar de acordo com a política e práticas da auditoria integral e as características do trabalho a ser executada.

9.5.3. Importância das Normas de Auditoria

As normas de auditoria, junto com os procedimentos para sua implantação, estabelecem ordem e disciplina na conclusão do trabalho.

9.6. ENFOQUE PROPOSTO PARA O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA INTEGRAL

9.6.1. Seleção de Processos a serem Auditados

Muitas empresas podem identificar grande quantidade de possibilidades de processos para a auditoria integral. A dificuldade não é identificar processos para a auditoria potencial e sim revisar, organizar e decidir quais são apropriados para a aplicação de técnicas de auditoria integral e podem render os resultados mais úteis.

Os aspectos mais comuns usados para selecionar processos e atividades a serem auditadas:

a) Identificação do Problema e Debilidades Conhecidas;

Com freqüência se iniciam as auditorias integrais porque são identificados problemas específicos dentro de uma empresa. Um caso de fraude por parte de um empregado, por exemplo, pode demandar uma ação urgente, especialmente se chegar ao conhecimento público.

b) Identificação de Áreas de Problemas Potenciais;

Existem outras razões e interesses que dão início a uma auditoria integral; uma dessas é um desejo de estudar uma atividade no processo

que não recebeu muita atenção no passado, a fim de conhecer mais sobre suas operações.

c) **A Análise de Informações de Outros Auditores;**
As informações de outras empresas de auditoria representam uma fonte de interesse para a identificação de processos. Estas informações não somente identificam o que está sendo examinado como também apresentam informações sobre a metodologia utilizada e os resultados do trabalho executado.

d) **A identificação das Atividades e Processos para a Auditoria através de uma Revisão Sistemática;**
Um certo enfoque da análise das operações de uma empresa e a evolução da necessidade de efetuar a auditoria é uma revisão sistemática. O pessoal da auditoria integral efetua a análise, mas é importante que a decisão final sobre o que será revisado seja submetido aos responsáveis pelo controle diretivo da empresa.

9.6.2. Planejamento da Auditoria Integral

Depois de determinar quais processos serão submetidos à auditoria, os seguintes passos no processo de planejamento da auditoria integral serão executados:

1) **Estudo Preliminar da Auditoria**
Depois de revisar as informações, os auditores desenvolvem uma estratégia potencial, talvez uma série de estratégicas potenciais, para a execução da auditoria. Nesta etapa, elabora-se um memorando de planejamento, que contém aspectos tais como:
   - Os processos e o valor que oferecem no desenvolvimento organizacional da empresa e seu possível significado em termos de arrocho monetário e melhora de eficiência, etc.
   - As metas e objetivos que direcionam o estabelecido para a atividade.

- A existência de dados sobre medição de rendimento administrativo e outros que podem ser adaptados às necessidades dos auditores.
- Os programas de trabalho e tempo proposto para terminar o trabalho.
- Pessoal de auditoria recomendado, incluindo o uso de profissionais independentes.

2) Desenvolvimento de Programas de Auditoria

Os programas de auditoria devem ser desenvolvidos como documentos formais e geralmente devem conter:

- Referência e antecedentes;
- Identificação do alcance e objetivos da auditoria;
- Passos detalhados a seguir em execução da auditoria.

3) Medida do Rendimento Organizacional

Os componentes de um sistema de medição de rendimento que um auditor deve avaliar dentro de um processo de auditoria integral devem possuir os seguintes componentes:

- Indicadores de Rendimento;
- Normas de Rendimento;
- Relação de Dados de Rendimento Real;
- Comparação e evolução.

4) Monitoramento no Processo de Auditoria e Obtenção de Evidências

4.1) Monitoração Permanente

É um processo de planejamento que envolve um investimento de tempo considerável. É essencial, portanto, que haja um monitoramento constante do planejamento, selecionando os processos a serem auditados e o alcance da análise nos trabalhos de campo.

4.2) Obtenção da Evidência

O trabalho de campo de uma auditoria integral abrange principalmente a obtenção e a análise das evidências para desenvolver e respaldar os descobrimentos da auditoria. Em termos gerais, a evidência deve ser suficiente, competente e oportuna para sustentar a opinião e a conclusão apresentadas nas informações da auditoria.

Para tanto, a relação de evidências não é suficiente; é necessário que seja reunida de tal maneira que esteja facilmente disponível e seja compreensível.

O uso de papéis de trabalho estabelece claro nexo do trabalho de campo e a informação da auditoria, e assegura o apropriado reconhecimento da auditoria.

4.3) Descobertas da Auditoria

É uma prática da auditoria integral que se orienta para detectar deficiências. Portanto, as descobertas com freqüência estão relacionadas a fracassos de um programa.

9.7. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

São as seguintes as conclusões do autor:

1. O novo modelo econômico que rodeia as empresas requer que os serviços de auditoria assegurem que os riscos vinculados e suas estratégias se encontrem adequadamente gerenciados.

2. O campo da auditoria integral como um novo ramo profissional contábil exige um marco conceitual. Consideramos que o marco proposto no presente trabalho pode se aplicar no desenvolvimento deste novo campo da contabilidade.

3. A oportuna percepção da visão empresarial moderna e das empresas por parte do profissional contábil, além da sua flexibilidade, podem mostrar como ele poderá se consolidar no mercado, no serviço de auditoria integral. Neste contexto, este

trabalho pode servir ao contador como referência, na medida em que se conforme às características e necessidades das empresas nas quais se propaga o serviço.

4. Faz-se necessário que o profissional contábil, através de seus organismos representativos, formalize um marco conceitual que sirva de guia para desenvolver a auditoria integral.

10. AUDITORIA INTEGRAL: ENFOQUES MODERNOS DE CONTROLE

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador colombiano Samuel Alberto Mantilla Blanco. Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***Auditoría Integral em los Enfoques Modernos de Control***, sendo o título deste capítulo 10 uma tradução livre.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

10.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Na atualidade, considera-se o controle como um instrumento para assegurar o cumprimento das visões e missões organizacionais. Está baseado no aprendizado e na orientação, mais do que na detecção e monitoração.

O enfoque está marcado mais pela confiança que pela desconfiança. Sua representação dominante está centralizada em processos, e mediante a comunicação simultânea com os administradores. Seu objetivo está em movimento, não estático, e sua característica é a adaptação às necessidades dos usuários.

10.2. CREDIBILIDADE DA INFORMAÇÃO – O OBJETO CHAVE

Por efeito da Tecnologia de Informação e de Comunicação, na tomada de decisões e na base de informações contidas em eventos passados, agora passam-se informações confiáveis e oportunas extraídas para o mesmo usuário de diferentes bases de dados.

Responder com eficácia aos usuários da informação e do conhecimento é o significado de Controladoria. Deve-se, portanto, abandonar muitas de suas práticas passadas (registro/processamento de transações; verificação) e adotar outras completamente novas (análises/interpretação de informação; geração de valor). Este

terreno tem avançado bastante. Também tem obtido, no trâmite, primeiro a confiança privada e, logo depois, a fé pública ligada ao interesse público.

10.3. DIRECIONADORES – A CHAVE PARA O RUMO CERTO

Em um ambiente de alta incerteza (competitividade), que se há convertido em um agitado oceano de dados, surge à pergunta acerca de quais ajudam e permitem ter confiança. O elo tecnicamente se denomina dirigentes, orientadores, direcionadores. São os que dizem a onde ir e como chegar.

10.3.1. Nova Perspectiva

Antes, a perspectiva era interna e passada. Agora, é uma função pró-ativa.
Esta perspectiva nova se resume em poucas palavras: orientação do cliente e não, como no passado, orientação à norma legal. A mudança tem conseqüências impressionantes.

10.3.2. A Nova Contabilidade

No passado, as decisões de negócios se baseavam unicamente em informação contábil elaborada sobre uma base de fato histórico, destinada a registrar e informar sobre os fatos passados.

10.3.3. Controle Interno – estrutura conceitual integrada

Suas aplicações abrangem e sobressaem nos Novos Instrumentos Financeiros, governos e seguridade em sistemas de informação.
Agora o que importa é o cumprimento do objetivo da organização:

- A eficácia e eficiência das operações de negócios, com um foco estratégico;
- A confiabilidade da informação de negócio;
- O cumprimento de normas e obrigações aplicadas.

10.3.4. Administração de Riscos

Como no desenvolvimento dos negócios modernos é alta a incerteza, para sobreviver com êxito é imperativo administrar os riscos que deles se derivam.

Os setores industriais que mais utilizam administração de risco são o financeiro e o assegurador. Porém não são os únicos: todas as empresas e organizações que pretendem ter um alcance global se enfrentam com um conjunto de riscos que necessitam ser administrados.

10.3.5. “Balance Scorecard”

O grande mérito deste sistema de informação, criado por Kaplan e Norton, é permitir medir o comprimento da missão e visão das organizações, medição que se realiza com base em 4 perspectivas:

- Perspectiva financeira;
- Perspectiva do cliente;
- Perspectiva do processo interno de negócios;
- Perspectiva de aprendizagem e crescimento

10.3.6. Análise Matricial

Como os negócios não são entre um devedor e um credor, a partida dobrada não mais responde efetivamente às novas necessidades. A resposta óbvia é a analise matricial, num instrumento que permite correlacionar todas as variáveis necessárias.

10.3.7. Base de Tecnologia

A conclusão, óbvia, do anterior, é que se necessita uma base tecnológica completamente diferente.

O exercício profissional centralizado em papéis de trabalho elaborados a mão, como uso intensivo de horas trabalhadas.

A conseqüência de usar tecnologia de ponta é que a auditoria não pode depender de regulamentações legais/normativas/reguladoras de origem estatal em relação com o profissional.

10.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Bastam umas palavras finais para reforçar o processo da auditoria integral nos enfoques modernos de controle. Esse processo compreende cinco etapas básicas:

- Negociação e Contratação;
- Planejamento na medida do cliente;
- Execução;
- Evidências;
- Informes

As características dos processos mencionados significam tipos de práticas profissionais que devem ser desenvolvidas e implementadas com dupla finalidade:

- Satisfazer as necessidades de informação dos usuários;
- Agregar valor para os usuários.

11. A AUDITORIA INTEGRAL E O IMPACTO AMBIENTAL

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador peruano Jorge Luis Fox Santibañez. Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***La Auditoría Integral y el Impacto Ambiental***, sendo o título deste capítulo 11 uma tradução livre.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

11.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Temos a Auditoria Integral como uma opção, na qual em alguns casos é uma realidade e em outros uma proposta na diferença da aplicabilidade da mesma em diferente países de consenso mundial.

Mostra-se uma continuação da matriz básica da Auditoria Integral, a qual foi exposta na XXII Conferência Interamericana de Contabilidade, Lima – Peru, pelo Samuel Alberto Mantilla, da Colombia, em 1997:

1) Auditoria de Complemento

- Auditoria Financeira
- Auditoria Tributária
- Auditoria de Grandes Riscos
- Auditoria de Regulação

2) Auditoria de Resultados

- Auditoria Operacional
- Auditoria de Gestão
- Auditoria de Sistemas

3) Auditoria Ambiental

- Auditoria de Qualidade

Tendo como componente deste Universo de Auditoria Ambiental, é bom que centralizamos a atenção no desenvolvimento do tema.

Historicamente, o desenvolvimento funcional de uma empresa baseia-se em respeito das áreas mostradas por ordem de relevância através da apresentação visível de um organograma, no qual também refletida no empenho da direção vertical como sinônimo de organização e eficiência.

11.2. SEGUIMENTO EVOLUTIVO DO COMPORTAMENTO GERAL EM RELAÇÃO COM O MEIO AMBIENTE

Causas: a globalização é um fenômeno contemporâneo, sustentado por dois fatores relevantes: 1) esforço consumista e 2) a eliminação de fronteiras.

11.3. EFEITOS E DESCRIÇÕES

No que se há dado em chamar “a mania do crescimento” tem sido criticado duramente possui destaque no crescimento econômico em relação com seus efeitos sobre a qualidade de vida.

Vários fatores agridem a natureza de vida, tais como:

- insegurança alimentar;
- poluição hidrobiológica;
- poluição oceanográfica;
- alterações climáticas;
- alterações florestais;
- alterações hídricas;
- alterações econômicas.

11.4. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

São as seguintes, as conclusões do autor:

1. É necessário aplicar o uso de novos enfoques para a obtenção de um informe sobre o meio ambiente que justifique esta opção da Auditoria Integral.

2. O desenvolvimento do programas da difusão dos mesmos, via internet.

3. A divulgação de aplicações práticas, para uma participação massiva de profissionais ávidos de novas oportunidades e realidades.

4. Difusão em aulas de estudos que convertem um conhecimento que coincida com um ingresso e execução de um trabalho contemporâneo.

12. A ATIVIDADE DO GESTOR INTERNO NA GESTÃO DE RISCOS E DE QUALIDADE

Analisa-se, aqui, trabalho de autoria do Contador peruano Miguel Mena Silva; e das contadoras peruanas Luz Marina Granda Daza e Edith Carmen Sermeño Jiménez. Este foi um dos trabalhos sobre Auditoria Integral apresentados na XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, realizada em San Juan, Porto Rico, no ano de 1999. O texto original está em espanhol, sob o título ***El Rol del Auditor Interno em la Gestión de Riesgos y de Calidad***, sendo o título deste capítulo 12 uma tradução livre.

Apresenta-se uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, na medida do possível, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

12.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Na atualidade, a atividade dos auditores internos na gestão de riscos e qualidade é uma área de trabalho que vem ganhando cada dia maior ênfase, com as seguintes finalidades:

- acertar novas formas para enfrentamento das mudanças no ambiente global competitivo da qualidade; e,
- desenvolvimento de técnicas que levem as pessoas e as organizações a se superarem, tendo o compromisso de fazer as coisas da melhor maneira.

12.2. GESTÃO

12.2.1. Gestão de Negócios

É a ação de administrar, planejar, organizar, avaliar, supervisionar, controlar e implementar mecanismos de medição, assim mesmo realizar com agilidade lucro de algum objetivo.

A gestão representa também as atividades que conduzem ao cumprimento das metas propostas, que logo podem medir e avaliar o termo de eficiência, eficácia e economia com que se alcançaram.

12.2.2. Elementos de Gestão

São procedimentos necessários que permitem medir e controlar uma gestão, e compreendem os seguintes elementos:

- Programação e organização: consiste em organizar a utilização dos recursos de tal forma que sejam empregados com eficiência e eficácia, para alcançar o objetivo estabelecido nos prazos fixados.
- Controle: constituem a administração cotidiana de um projeto, consiste em lucrar com o trabalho.
- Supervisão: existem quatro atividades fundamentais deste elemento de processo administrativo, são os seguintes:
    - Obter informações.
    - Avaliar a informação obtida.
    - Analisar as variações para determinar suas causas e efeitos.
    - Tomar ações corretivas.
- Evolução: é um processo constante de gestão, que continua incluso quando concluído um processo administrativo, e implica, por sua vez, numa evolução constante da forma em que as atividades têm sido executadas, com o propósito de identificar técnicas e enfoques mais eficazes para a execução.

12.3. RISCOS

Podem ser definidos como sendo a probabilidade de que ocorra algum evento ou ação visível ou invisível que afete adversamente a entidade, ou se constitua em um obstáculo para que a empresa lucre com seus objetivos. O risco é um obstáculo no caminho da obtenção dos objetivos traçados pela empresa. Os riscos são circunstâncias que variam e que influenciam a possibilidade que tem a empresa de conseguir seus objetivos, que são rendimentos reais e futuros.

12.3.1. Gestão de Riscos

A gestão de risco deve se considerada separadamente do processo rotineiro da evolução do risco, para a gestão de risco a empresa deve contar com pessoas idôneas, capazes de manejar instrumentos específicos e tecnológicos, de tal maneira que possam aplicar eficientemente os processos e mecanismos de detecção de riscos e por sua vez sugerir e criar novos procedimentos de detecção e de gestão de riscos.

12.3.2. Evolução do Risco nos Negócios

A evolução do risco aplica na identificação, análise e manejo dos riscos relacionados com a utilização de um sistema de informação de caráter econômico da empresa, que podem incidir no lucro dos objetivos do controle interno na entidade; estes riscos incluem eventos e circunstâncias que podem afetar o registro, processamento e reporte de informação econômico-financeira da empresa.

12.3.3. Análise dos Riscos

É essencial, para que uma empresa tenha êxito, identificar todos os processos-chave do negócio que são sensíveis de ser afetados por determinados riscos e impactos. É muito importante analisar cuidadosamente os fatores que podem contribuir para aumentar os riscos; é preciso analisar os riscos e sua relevância em relação com os objetivos, estabelecendo os vínculos entre os fatores de riscos e as atividades do negócio.

Alguns fatores que merecem análise podem ser: o não cumprimento dos objetivos passados, qualidade do pessoal, competência, complexidade da atividade.

12.4. GESTÃO DE QUALIDADE

A gestão total de qualidade surge como uma filosofia dentro da qual se lucra no desenvolvimento técnico de participação, de conhecimento e satisfação das expectativas do cliente, assessoramento dos processos e sistemas de qualidade instalados.

12.4.1. Objetivos e Importância da Qualidade

A qualidade total constitui uma adequada ideologia que, através do seu bom uso, agrega valores em distintas etapas, alimentando o espírito de quem participa dela mediante as atividades com as seguintes finalidades:

- Direta: satisfazer o cliente;
- Indireta: obter lucros permanentes, maior penetração de mercado e aumento de utilidades por diminuição de custos.

12.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

Nesta época de rápidas transformações, o profissional contador na especialidade de auditor interno está cada vez mais solicitado, ou seja, o campo para os bons profissionais está cada dia se expandindo mais.

O auditor interno deve prover informação útil e oportuna para a administração, permitindo implementação imediata de medidas corretivas, assim como deve orientar a gerência com seu valor agregado, colaborando na obtenção de seus objetivos de excelência e qualidade, mantendo, ao mesmo tempo, a objetividade e independência. Para tanto, está obrigado a saber tanto ou mais do que a própria administração e gerência da empresa.

O auditor interno é o assessor da gerência da empresa e, como conhecedor da utilidade de sua informação, será elemento-chave no controle dos processos, imbuído dos valores éticos e morais da profissão.

13. AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO

A Auditoria Operacional e de Gestão, outro nome com que é conhecida a Auditoria Integral, é uma nova forma de se encarar a auditoria das entidades, de forma que seu resultado vá muito além daquele que, hoje, a Auditoria Financeira Independente fornece às empresas. O escopo da Auditoria Integral é a empresa como um todo, fornecendo uma visão ampla tanto do seu ambiente interno quanto dos aspectos externos relacionados com ela.

Este é o objetivo da obra aqui analisada – Auditoria Operacional e de Gestão – de Antonio de Loureiro Gil.

Trata-se, portanto, de uma das principais obras nacionais sobre o tema objeto deste trabalho – a Auditoria Integral. Esta é a razão pela qual se apresenta, aqui, uma síntese do texto original, sem perda da sua essência, e, ao mesmo tempo, busca-se tornar o resultado mais didático e compreensível inclusive para o iniciante no assunto.

13.1. AMBIENTE DA AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO

A auditoria é entendida como uma função da organização responsável pela avaliação e emissão de parecer quanto aos procedimentos de planejamento, execução e controle em todos os setores da organização.

Segundo Gil, diversos vetores podem ser estruturados e combinados para a prática da função organizacional auditoria, conforme podemos observar na figura 2:

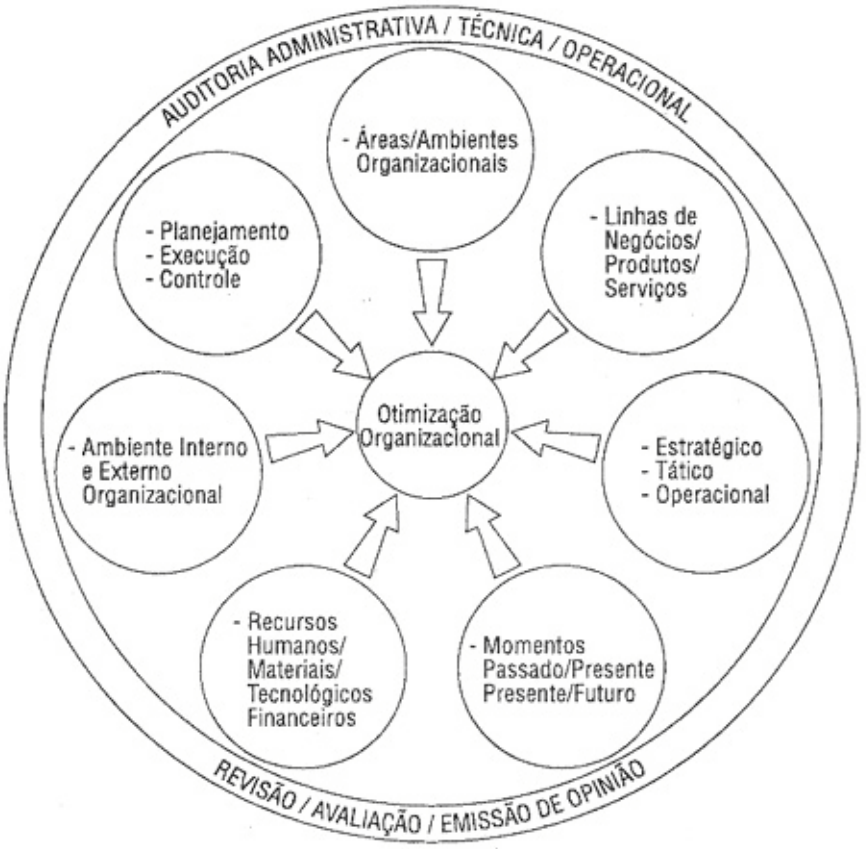


Figura 2: **Vetores determinantes da organização em que a auditoria administrativa/técnica/operacional deva ser exercida** (GIL, 2000, p.14).

Pode ser identificado nas organizações que, tanto no ambiente externo como interno, as linhas de negócios fluem do ambiente interno para o externo.

É possível identificar dois focos da auditoria:

1) **A auditoria operacional:** baseada no presente e passado.

2) **A Auditoria de Gestão:** baseada no presente e no futuro.

Os fundamentos da função auditoria são basicamente independência e duplicidade do auditor tanto na identificação do ponto de controle a ser revisado, como na avaliação dos resultados e na forma da emissão do parecer.

Estes fundamentos acontecem principalmente porque, com os resultados em mãos, é feita uma comparação da função execução com a função planejamento e, através da realimentação, novo planejamento e execução completam o ciclo administrativo. A função auditoria busca um ajuste fino do ciclo administrativo, otimizando cada função.

A mecânica de operacionalização compreende a realização de captação de dados de desvios das funções de controle visando gerar um padrão, através de um

processo de procedimentos que devem ser seguidos visando à função planejamento. Após a realização de uma auditoria neste processo, far-se-á um conjunto de procedimentos visando à função execução e, mais uma vez, auditado todo o processo de planejamento e execução. Pode-se chegar na função controle, que também será auditada, objetivando a realimentação de todo o processo, fechando o ciclo administrativo.

Resumindo, identificamos **quatro funções: auditoria, planejamento, execução e controle**. É muito importante saber que "quem executa não controla, e quem audita não desenvolve, não implanta e não operacionaliza. A segregação de funções deve ser preservada". (Gil,2000,p.19)

Segundo Gil, a função auditoria requer uma seqüência básica:

- tomar conhecimento do ambiente sob auditoria;
- fixar objetivos;
- estabelecer pontos de controle;
- caracterizar parâmetros de auditoria;
- preparar programa de auditoria, definindo técnicas de auditoria;
- aplicar programa de auditoria, registrando ordenadamente os resultados dos testes;
- analisar os resultados dos testes e formar opinião;
- estudar recomendações que ataquem causas e conseqüências de fraquezas flagradas;
- negociar com o auditado a viabilização das recomendações consideradas ideais;
- formalizar por escrito as recomendações;
- acompanhar a institucionalização das recomendações declaradas.

Como já citamos, a auditoria operacional visa uma comparação do passado com o presente e a auditoria de gestão compara o presente e o futuro.

Desta forma um foco para o entendimento do limite entre auditoria operacional e de gestão é que os pontos de controle da primeira abordagem esgotam-se no presente (Adaptado de Gil,2000,p.21).

Na segunda abordagem os pontos de controle passam por um processo de mudança, estão sendo discutidos hoje para serem aplicados no futuro. (Adaptado de Gil,2000, p.22)

A auditoria operacional tem como objetivos avaliar o nível de operacionalização das unidades, otimizar a dinâmica de atuação das unidades, verificar as normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia, estimular a qualidade organizacional.

A auditoria operacional poderá atuar em termos preventivos ou corretivos. Deve ser executada em equipe e o responsável deve ter participação ativa no trabalho. O relatório da auditoria deverá ser breve, identificando o ponto de controle com conclusões e resumo. É característico da auditoria operacional o ciclo de auditagem predefinido e em prazos curtos, continuidade operacional das organizações, descentralização da auditoria e auditoria da auto-auditoria.

A auditoria de gestão é uma complementação e utiliza-se de todo o instrumental da auditoria operacional. Tem como objetivo a participação da auditoria interna em todos os momentos empresariais, manutenção da organização, avaliação do posicionamento da organização, selar o leque de opções de auditagem, estimular os líderes empreendedores, avaliação das iniciativas empresariais proposta.

Pode-se observar que as auditorias operacional e de gestão são complementares. A primeira atua na avaliação da atuação das unidades, enquanto que a segunda atua na prevenção e correção das organizações.

13.2. TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA OPERACIONAL E DE GESTÃO

A combinação da aplicação da técnica e os procedimentos de operacionalização do ambiente auditado dão maior unicidade a cada trabalho, permitindo maior ou menor velocidade na estruturação dos resultados e facilitando a análise quanto ao grau do atendimento às expectativas da auditoria em realização. (Adaptado de Gil,2000,p.51)

O esquema abaixo apresenta os fatores condicionantes de uma mecânica para a estruturação das técnicas de auditoria.

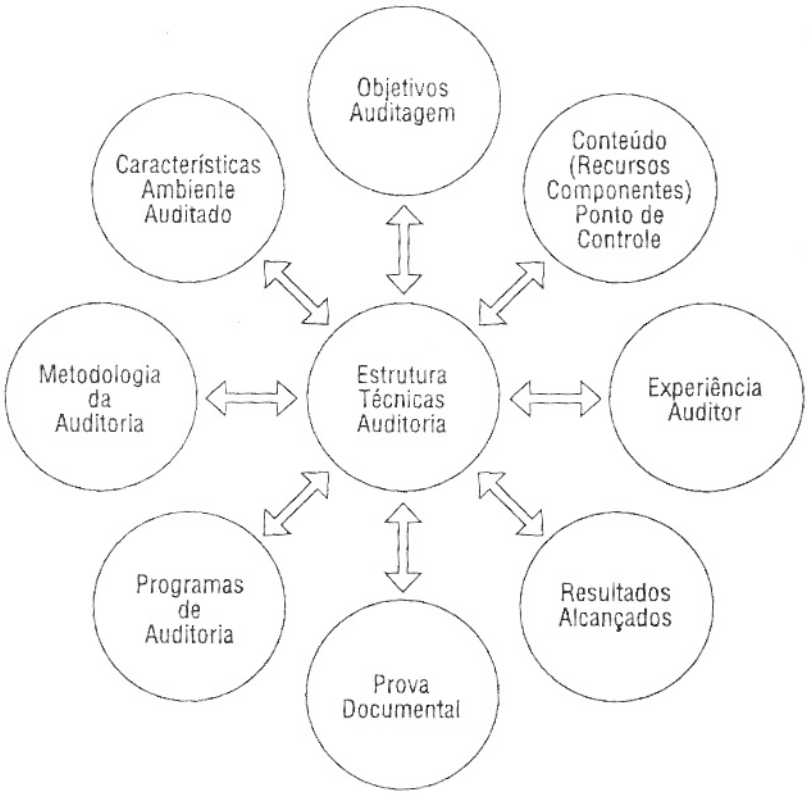


Figura 3: **Estrutura Técnicas da Auditoria** (GIL, 2000, p.52).

Toda esta esquematização é importante para que tenhamos uma prova documental coerente para a sustentação do processo de negociação a ser desenvolvido pelo auditor junto ao auditado. (Gil,2000,p.53)

Alguns fatores combinados darão uma unicidade a cada trabalho, permitindo maior ou menor velocidade na aplicação das técnicas e na estruturação dos resultados.

Para todos os fatores deve ser feita uma análise quanto ao objetivo, uma breve descrição da atuação da auditoria e observações quanto à aplicação da técnica.

1- Exame físico de documentos:

Objetivo: Identificar situações de irregularidades.

Exemplo: características de preenchimento dos documentos quanto á facilidade de rasuras, adulterações, complementações, etc.

2- Contagens físicas:

Objetivo: Garantir a existência dos ativos empresariais, tabulação das operações empresariais.

Exemplo: Enumeração de bens patrimoniais; medições de depósitos/armazéns.

3- Comparação de Registros

Objetivo: Correlacionar situações sob auditoria em termos de arquivos operacionais com arquivos contábeis; registros manuais com registros em computador.

Exemplo: Comparação de registros analíticos com os registros do balancete contábil diário.

4- Análise de Registros

Objetivo: Identificar a qualidade das informações existentes nas organizações

Exemplos: Análise do maior saldo negativo em c/c jurídica e física e intensidade de ocorrência do fato junto ao mesmo cliente.

5- Observação de procedimentos

Objetivo: Determinar a adequação das atividades operacionais de dependência auditada; análise dos métodos de trabalho empresariais.

Exemplos: Análise dos procedimentos de abertura de contas de novos clientes; acompanhamento de procedimentos operacionais de carga e descarga.

6- Aplicação de Questionários

Objetivo: Direcionar os trabalhos

Exemplo: Questionário segundo parâmetros do controle interno: segurança lógica; eficácia

7- Realização de Entrevistas

Objetivo: Captar dos profissionais auditados

Exemplo: Entrevista com o gerente do departamento para obter conhecimento do seu momento histórico operacional.

8- Efetuar Circularização

Objetivo: Confirmar uma posição financeira

Exemplo: Circularizar posição de acionistas.

9- Estabelecer trilhas de auditoria

Objetivo: Determinar rotinas e informações de controle que permitam restabelecer os dados a partir das informações finais; determinar o caminho crítico, caminho mínimo necessário para transformação de dado em informação.

Exemplo: Total da fita a débito e a crédito em um fechamento contábil.

10- Caracterização do ponto de controle

Objetivo: Estabelecer nome, código, ambiente do ponto de controle; caracterizar o ambiente de controle em termos de seus recursos humanos, materiais e tecnológicos integrantes; identificar o ponto de controle como um mix de processos e resultados operacionais e de controle.

Exemplo: relatórios emitidos a cada área empresarial; elaboração plano diretor anual / plano estratégico.

11- Determinar Amostras

Objetivo: Dar velocidade ao trabalho de auditoria evitando testes repetitivos; emitir uma opinião sobre o universo a partir da análise de um subconjunto representativo.

Exemplo: selecionar uma amostra do universo de clientes da agência valendo-se dos seguintes critérios:

- contas não-movimentadas; contas com maior saldo; contas com maior freqüência ou período negativo; contas com maior intensidade de movimentação.

12- Realizar Levantamentos

Objetivo: caracterizar o ambiente auditado em determinado momento histórico; mapear o ambiente foco do trabalho de auditoria.

Exemplo: estrutura orgânica; *layout.*

13- Exame lógico / Confidencialidade das informações

Objetivo: Verificar a existência, coerência e utilidade dos totais de controle em relatórios; verificar o cumprimento das normas e preceitos de sigilo vigentes na organização.

Exemplo: Total de controle quantidade de talões de cheque existente em uma agência bancária.

14- Verificação *In Loco*

Objetivo: Realizar comprovação, via presença física, da mecânica / situação operacional do ambiente auditado; familiarização com o ambiente sob auditoria; interagir pessoalmente com a área auditada.

Exemplo: Visita em uma agência para verificação das condições de segurança.

15- Montagem de cenários

Objetivo: Estabelecer parâmetros caracterizadores de situações futuras e empresariais em linhas de negócios, de produtos e de serviços.

Exemplo: Volume de vendas global e por região de determinado produto, a cada momento de seu ciclo de vida.

16- Desenvolver simulações

Objetivo: Ampliar o campo de análise de auditagem em realização. esta técnica tem como grande inimigo o tempo de auditagem.

Exemplo: Fatores críticos para o sucesso / viabilização / empatia de recomendação ao ponto de controle referenciado.

17- Acompanhar o planejamento

Objetivo: Apoiar / sugerir / discutir a mecânica de estruturação do futuro organizacional pretendido.

Exemplo: Lançamento de novos produtos; atualização do plano estratégico organizacional.

18- Identificar Tendências

Objetivo: Detectar as orientações, ditadas pelo ambiente externo organizacional e pelo ambiente interno, em termos formais ou informais, latentes ou explicitados, do que serão, em termos alternativos, as linhas de negócios / produtos / serviços da entidade.

Exemplo: Desfecho positivo de ciclos de pesquisa; mudanças de comportamento / gosto / consumo dos clientes e da população em geral.

19- Avaliar Pesquisas

Objetivo: Opinar quanto a possibilidade de sucesso e ao nível de interesse das pesquisas propostas e acompanhar o cumprimento de cronograma físico-financeiro e de alcance de metas parciais e final

Exemplo: Pesquisa de mercado; pesquisa da imagem empresarial.

20- Realizar transferência de tecnologia

Objetivo: Homogeneizar / equalizar o nível tecnológico agregado a processos e resultados nas várias áreas organizacionais.

Exemplo: casamento de fluxo de trabalho e *layout* físico empresarial.

21-Estimular inovação tecnológica

Objetivo: Estimular os recursos humanos na busca de soluções próprias a problemas originais.

Exemplo: Desenvolvimento de um novo sistema contábil-financeiro sustentado por uma rede de microcomputadores.

Pode-se afirmar que a combinação e complementação entre as técnicas expostas é um enfoque adequado para o exercício da auditoria.

13.3. QUALIDADE DA AUDITORIA

A gestão econômica da qualidade da auditoria será exposta em termos do trinômio margens financeiras / qualidade / programa de incentivos.

A estrutura da gestão econômica nas organizações deve ter diretriz única a fim de manter coerência e permitir a correlação na análise dos resultados alcançados.

A figura abaixo apresenta os vetores e os parâmetros contemplados na gestão econômica interna.

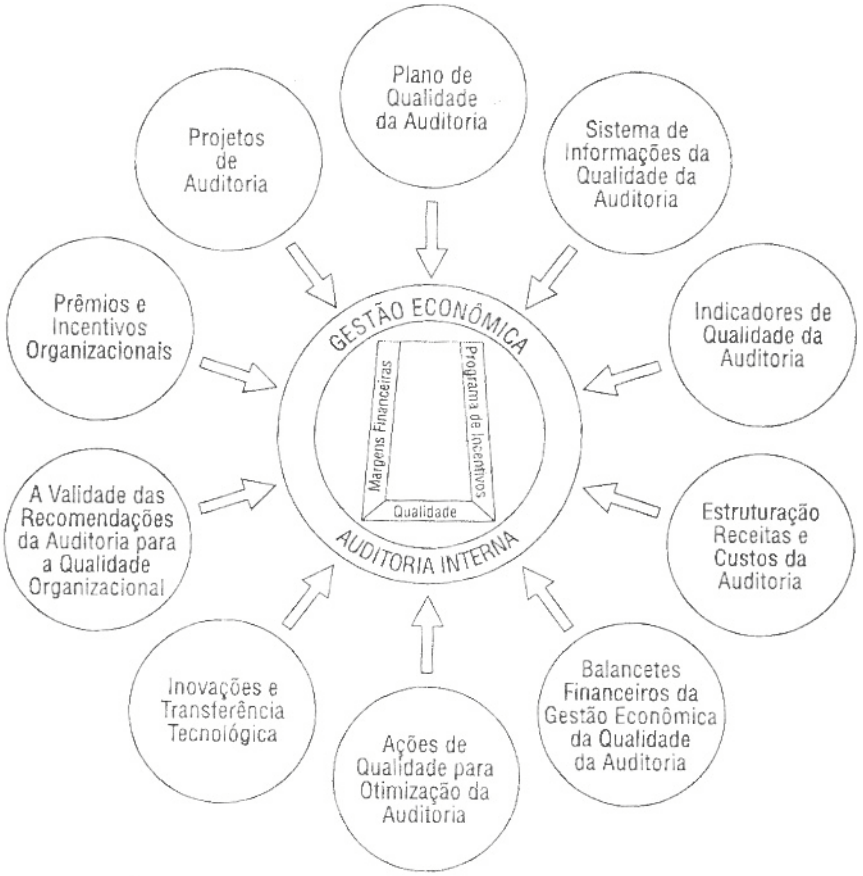


Figura 4: **Parâmetros definidores da gestão econômica da qualidade da auditoria integral** (GIL, 2000, p.94).

Os parâmetros que estruturam os vetores de gestão econômica são identificados através de:

a) projetos de auditoria;

b) plano de qualidade da auditoria;

c) sistema de informações da qualidade da auditoria;

d) indicadores de qualidade da auditoria;

e) estruturação, receitas e custos da auditoria;

f) balancetes financeiros da gestão da qualidade da auditoria;

g) ações de qualidade para otimização da auditoria;

h) inovações e transferências tecnológicas;

i) qualidade das recomendações da auditoria para a qualidade organizacional;

j) prêmios e incentivos organizacionais

A gestão econômica da auditoria é exercida através dos seguintes tópicos;

a) objetivo;

b) modelo da dinâmica operacional;

c) momentos do ciclo de gestão da qualidade da auditoria;

d) definição da estrutura do trinômio básico da gestão;

e) indicador de qualidade (IQs) como instrumento do gerenciamento da qualidade da auditoria;

f) tecnologia aplicada ao modelo de gestão.

A figura a seguir resume os tópicos da gestão econômica da qualidade da auditoria.

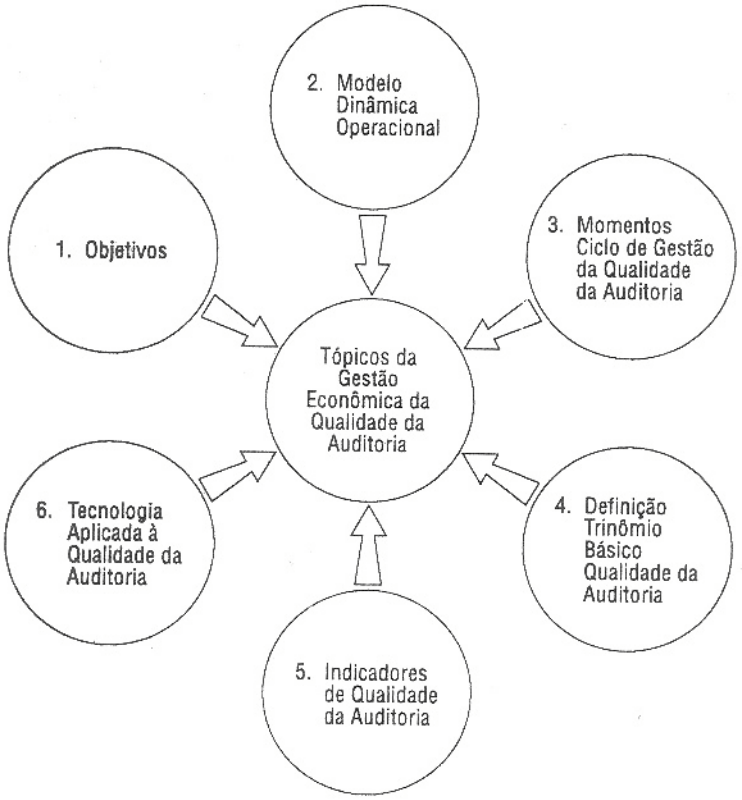


Figura 5: **Tópicos da gestão econômica da qualidade da auditoria** (GIL, 2000, p.99).

O ciclo de vida da gestão econômica da qualidade da auditoria é detalhado com as fases:

a) conscientização / treinamento;

b) institucionalização / implantação;

c) operacionalização / ajustamentos;

d) avaliação / auditoria;

e) reciclagem / reorientação

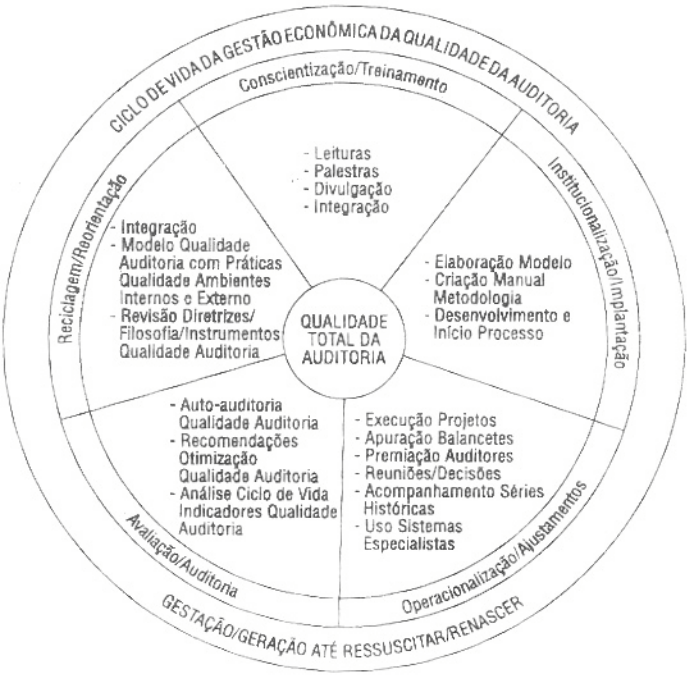


Figura 6: **Ciclo da Vida (Gestação – geração até ressuscitar / renascer) da gestão econômica da qualidade da auditoria** (GIL, 2000, p.101).

O trinômio básico da gestão econômica da qualidade da auditoria deve contemplar os seguintes fatores:

a) margens financeiras;

b) qualidade;

c) programa de incentivos.

A tecnologia aplicada ao modelo de gestão econômica da qualidade de auditoria pode ser vista na figura a seguir:

Figura 7: **Tecnologia aplicada ao modelo de gestão econômica da qualidade da auditoria** (GIL, 2000, p.106).

A qualidade da auditoria é determinante em dois momentos:

- escolha do ponto de controle;
- escolha da solução / recomendação.

O exercício da prática de qualidade na área de auditoria necessita de uma abordagem metodológica. A figura abaixo apresenta as fases da metodologia QUADIT praticada em projetos de qualidade da auditoria.

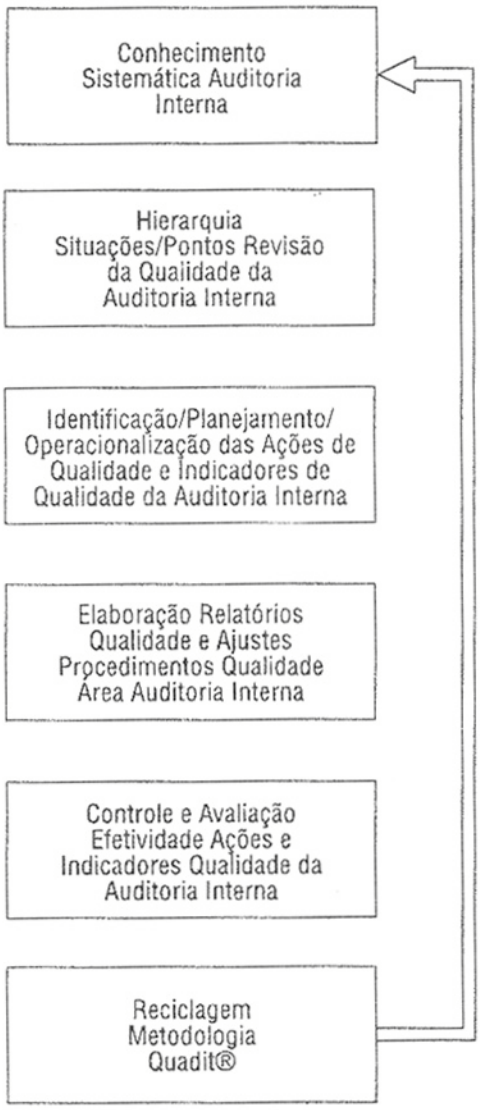


Figura 8: **Fases da metodologia Quadit** (GIL, 2000, p.108).

13.4. FUNDAMENTOS E TECNOLOGIA PARA AUDITORIA DO SÉCULO XXI

Os fundamentos e características que norteiam os trabalhos de auditoria garantem sua importância no contexto dos negócios, sendo com foco no trabalho em situações empresariais de maior risco para a continuidade dos negócios e alcance da lucratividade máxima; e qualidade das recomendações vista segundo a ótica do maior impacto/força de resolução junto a causas e conseqüências das fraquezas provadas.

Desse modo um conjunto de princípios deve ser adotado para a função administrativa “auditoria“:

- Todos os profissionais de auditoria necessitam conhecer o negócio;
- A auditoria é cada vez mais essencial para a nossa sociedade, inclusive para rapidez da renovação dos processos e produtos dos negócios;
- Deve ser focada em situações de risco aos negócios e com constante preocupação quanto aos benefícios e custos da sua atuação;
- Justificativas e necessidades de comprovação quanto à existência e às práticas exercidas para teste dos recursos integrantes dos pontos de controle;
- Análise de risco;
- Sintonia entre as práticas e instrumentos de auditoria com visão de pessoa jurídica expandida informatizada;
- Conhecimentos e realização de testes, com emissão de opinião, junto á tecnologia de informática;
- Polivalência;
- Todos os momentos de vida dos negócios ocorridos;
- Incertezas e apostas, principalmente em termos do que auditar e do que recomendar.

Esse conjunto de princípios precisa ser disseminado / discutido / vendido inter e intra-entidades da pessoa jurídica expandida com ênfase nas responsabilidades de auditores e auditados e nas características dos produtos finais gerados. (Gil,2000,p.119).

13.5. CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

A auditoria operacional e de gestão abrange os conhecimentos, os interesses e as necessidades das pessoas jurídicas, bem como das pessoas físicas. Existe o poder de negociação para conciliar expectativas e abordagens da gestão das organizações, sendo integradas em redes de negócios para a continuidade e crescimento de toda a organização.

14. CONCLUSÕES DO TRABALHO

As conclusões dos capítulos apresentados retratam procedimentos, métodos, conceitos, significados e, principalmente, a importância da evolução do profissional na Auditoria, em especial na **Auditoria Integral**, uma vez que, para a execução de seus objetivos necessita-se de uma capacitação continuada.

Diante da globalização crescente e do conseqüente aumento da concorrência, a **Auditoria Integral** torna-se uma necessidade para todas as empresas, públicas e privadas, que urgem por informações mais reais e abrangentes. Tais informações devem agregar valores para os seus usuários e, assim, aumentar a satisfação do cliente, observando-se sempre os conceitos de economia, eficiência, eficácia, ética, eqüidade e transparência.

De todas as abordagens apresentadas, destacamos a do Capitulo 8, **A AUDITORIA INTEGRAL: UM PULO NO VAZIO**. Neste, Voss destaca um posicionamento contrário ao dos demais autores, conforme apresentado nas páginas 83 e 84 deste trabalho:

> **"A mal definida 'auditoria integral' é um salto no vazio para a nossa profissão: promete o que não se pode cumprir, requer do auditor integral um alcance que não pode atingir e, portanto, gera para ele responsabilidades ilimitadas"** (VOSS, 1999, p.2).

> **"Por que a auditoria integral é um pulo no vazio? Porque nenhum contador – auditor – pode assumir as responsabilidades que implicam as definições prévias e nenhuma equipe de profissionais pode realizar as tarefas de auditoria necessárias para emitir uma opinião que cubra os aspectos assinalados"** (VOSS, 1999, p.5).

Adicionalmente destaca a **Auditoria Integral** como um importante fator para a administração pública, a qual necessita de maior credibilidade.

Conclui-se que este trabalho teve como um de seus objetivos ressaltar a importância de agregar novos valores à atividade de auditoria independente, pois os administradores, investidores e todas as pessoas com interesse em empresas ligadas a uma empresa auditada, precisam saber se esta possui uma gestão eficaz.

No desenvolvimento deste trabalho foi possível confirmar que a forma contábil tradicional não está mais atendendo às reais necessidades de informações em tempo real, identificando-se a necessidade da **Auditoria Integral**.

A **Auditoria Integral** deve ser usada como instrumento de uma gestão eficaz, atendendo exigências dos usuários que, por sua vez, estão inseridos num contexto globalizado com novas tecnologias.

Assim, comprova-se a necessidade de uma nova forma e conceito de auditoria, com informações sobre o futuro da empresa auditada e as suas potencialidades de gerar lucro. Por isso, a opinião do auditor independente não pode basear-se apenas em informações contábeis, mas sim na entidade como um todo.

Desta forma, ressalta-se que o auditor independente, na **Auditoria Integral**, deve agir como um consultor de negócios, sem perder a independência, ou seja, é realmente um processo de evolução profissional, onde pode-se identificar dois focos: a auditoria operacional, baseada no presente e no passado e a auditoria de gestão, baseada no presente e no futuro.

A função da **Auditoria Integral** busca exatamente adequar-se ao tempo de vida da organização, otimizando assim cada função do ciclo administrativo.

15. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Francisco José. Compreensão do Parecer do Auditor Independente no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXII, n. 139, p. 71-81, jan./fev. 2003.

BLANCO, Samuel Alberto Mantilla. A Auditoria Integral: Enfoques Modernos de Controle. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume II – Trabalhos Técnicos Nacionais**, p.192-202.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 171.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 21, mai./ago. 1999.

NASI, Antonio Carlos. A Auditoria Integral como Instrumento de uma Gestão Eficaz e Voltada para as Novas Exigências dos usuários: Um Desafio Definitivo para o Auditor Independente como Agente do Desenvolvimento Empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXVI, n. 107, p. 90-99, set./out. 1997.

PACHECO, Vicente. **A Contabilidade de Recursos Humanos e o Capital Intelectual das Organizações.** Curitiba: Biblioteca do CRCPR, 2002. 105 p.)

PRICE WATERHOUSE. **Como lejorar la rendicíon de cientas em los entes gubernamentais. Caracas**, 1984, p.75, apud GRATERON, 1999, p.9.

SÁ, Antônio Lopes de. **Metodologia da Auditoria Operacional ou de Desempenho Administrativo perante a Moderna Doutrina Contábil do Neopatrimonialismo**. Disponível em: <www.cidadevirtual.pt/croc/rev12/p43.pdf> Acesso em: 07.07.2003.

SANTANA, Miguel Hernan; JASPEN; JALEGO. **A Auditoria do Capital Intelectual como Fonte de Valor Agregado nas Empresas – Marco Conceitual**. Colômbia, 2003 (Encontro Interamericano de Contabilidade, realizado no Panamá, set. 2003).

SANTIBAÑEZ, Jorge Luis Fox. A Auditoria Integral: Impacto Ambiental. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume II – Trabalhos Técnicos Nacionais**, p.203-208.

SILVA, Miguel Mena; DAZA, Luz Marina Granda; JIMÉNEZ, Edith Carmen Sermeño. O Rol do Gestor Interno na Gestão de Riscos e de Qualidade. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume II – Trabalhos Técnicos Nacionais**, p.661-673.

TEIXEIRA, **Hélio et al. Remodelando a Gestão Pública**. São Paulo: Blücler, 1994, p.10-11, apud GRATERON, 1999, p.15.

VÁSQUEZ, Jaime A. Hernández. A Auditoria Integral: Um Verdadeiro Arquétipo de Controle Empresarial. Tradução: CHAPUIS, Eduardo. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume I – Trabalhos Técnicos Interamericanos**, p.61-76.

VILLACORTA, Armando. Marco de Competência da Auditoria Integral: Um Novo Rumo para o Profissional Contábil. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume II – Trabalhos Técnicos Nacionais**, p.162-174.

VOSS, Jorge. A Auditoria Integral: Um Pulo no Vazio. Tradução: CHAPUIS, Eduardo. In: XXIII CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 1999, San Juan, Porto Rico. **Volume II – Trabalhos Técnicos Nacionais**, p.116-123.