

# **AUDITORIA OPERACIONAL**

**Prof. Ms.Luiz Carlos da Silva Oliveira**

**Goiânia- GO. 24 de Junho de 2009**

---

## 1. Introdução

A complexidade das organizações e a diversificação das atividades destas organizações trouxe a necessidade de evolução na atuação da Auditoria, principalmente a Interna, que passou a ter por base a avaliação da efetividade de outros controles, ampliando a ênfase dos seus trabalhos para a avaliação do ambiente de controle. Surgiram então os conceitos de auditoria operacional.

Embora não seja um campo novo, a Auditoria Operacional se tornou objeto de renovado interesse, nos últimos quinze anos, sendo que inúmeros auditores externos e internos se aprimoraram na sua aplicação no setor privado e, inclusive sua prática na área governamental despertou interesse, face as reformas administrativas no setor público e o enfoque para a administração pública gerencial.

Segundo HALLER (1986) a Auditoria Operacional teve suas raízes em trabalhos feitos nos setores privado e público, principalmente nos Estados Unidos. No setor público, a auditoria operacional cresceu devido à demanda das entidades por informações úteis sobre a economia, a eficiência e a eficácia das operações governamentais. Entende-se que as informações operacionais auxiliam nas tomadas de decisões sobre orçamentos, na implementação de medidas corretivas e na supervisão superior, como meio de melhorar a prestação de contas perante o público.

No setor privado, esse tipo de auditoria desenvolveu-se nos departamentos de auditoria interna das grandes empresas norte-americanas. Grande parte deste trabalho estava voltado para a adequação e propriedade dos sistemas de controle interno administrativo e financeiro, através da análise da eficiência de sistemas operacionais, sugestão de melhorias para a redução de custos verificação do cumprimento de planos e objetivos traçados pela organização, análise das causas de desvios e sugestão de correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controles e análise de recursos materiais e humanos da organização.

---

A maior aplicação da auditoria operacional era realizada em empresas industriais, mas seu enfoque construtivo, as técnicas aplicadas e os resultados positivos que a caracterizam, são igualmente aplicáveis à entidades governamentais, instituições financeiras ou a quaisquer outras organizações, desde que a auditoria interna possua a necessária independência.

De uma forma geral, a auditoria operacional se caracteriza pelo enfoque e pela capacidade profissional do auditor, e não pela aplicação de métodos distintos. Auditorias operacionais raramente são executadas mediante a aplicação de procedimentos especiais ou distintos das auditorias tradicionais. Ao invés disso, elas representam a aplicação do talento, do conhecimento e de técnicas sobre os controles operacionais existentes na empresa. Por essas razões, não consideramos ou propomos qualquer separação ou diferenciação e classificação entre os auditores, mas nos preocupamos com o enfoque operacional que caracteriza o moderno auditor operacional (interno/externo).

A lógica e real extensão do escopo da auditoria interna nas operações foram reconhecidas quando da revisão em 1957 da Declaração de Responsabilidade do Auditor Operacional. A natureza dos objetivos é:

- A auditoria operacional (interna ou externa) é uma atividade de avaliação independente dentro da organização, com a finalidade de revisar as operações Contábeis, financeiras e outras, com o um serviço prestado aos gestores da empresa.
- É um controle gerencial cuja função é de medir a eficácia dos outros controles.
- O objetivo global da auditoria operacional é de assessorar os membros da gestão a exercer de forma efetiva suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises objetivas, recomendações e outros comentários pertinentes às atividades revisadas.
- O auditor operacional deve, desta forma, estar a par de todas as fases das atividades da empresa, nas quais ele possa vir a servir aos gestores da organização.

---

## 2. Conceitos e Definições

COOK (1976) considera auditoria operacional como:

Um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar a administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas, com vistas à consecução dos objetivos.

O autor comenta que faz parte da auditoria operacional, uma avaliação do uso de recursos humanos e materiais, assim como uma apreciação dos procedimentos operacionais. A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções de problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros.

Segundo LEONARD (1995) a auditoria operacional pode ser definida como:

O exame abrangente, construtivo e integral da estrutura organizacional de uma Companhia, Instituição ou Entidade governamental, ou qualquer parte integrante delas, tais como uma divisão ou departamentos e seus planos e objetivos, seus métodos de controle, meios de operação e a utilização de seu potencial humano e ativos físicos.

HALLER (1986) entende que a auditoria operacional consiste em:

Revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais.

Portanto, pode-se afirmar que a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à uma apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho.

---

Com base nestas observações pode-se estabelecer que no exercício da auditoria operacional devem ser examinados:

- a) os fluxos, sistemas, critérios, políticas e procedimentos utilizados, assim como a qualidade da estrutura dos controles internos gerenciais e sua aderência;
- b) a adequação, compatibilidade, eficiência e eficácia da estrutura organizacional, dos fluxos operacionais, dos sistemas de processamento, registro, análise e informações das operações e transações;
- c) a economicidade nos usos dos recursos humanos, materiais e financeiros, assim como a qualidade do desempenho global da organização em relação às metas individuais e coletivas estabelecidas.

### **3. Objetivos e Benefícios da Auditoria Operacional**

Segundo o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA - os benefícios a serem obtidos com a utilização da auditoria operacional são os seguintes:

- a) Identificação de objetivos , políticas e procedimentos organizacionais ainda não definidos;
- b) Identificação de critérios para avaliação do grau de consecução dos objetivos da organização;
- c) Avaliação independente e objetiva de operações específicas;
- d) Avaliação do cumprimento dos objetivos, políticas e procedimentos organizacionais;
- e) Avaliação da eficácia dos sistemas de controles gerenciais;
- f) Avaliação da confiabilidade e utilidade dos relatórios gerenciais;
- g) Identificação de áreas problemáticas e das suas causas;
- h) Identificação de áreas que concorrem para um possível aumento de lucros ou receitas e/ou diminuição ou limitação de custos;

Os objetivos fundamentais da auditoria operacional é a revisão e avaliação de uma organização para verificar:

- 
- Desperdícios e ineficiências;
  - Melhores métodos;
  - Melhores elementos de controle;
  - Operações mais eficientes, e
  - Melhor utilização de ativos físicos e humanos.

É fundamental destacar que o objetivo de uma auditoria operacional é auxiliar todos os membros da gestão da empresa a desempenhar-se eficientemente de suas funções e responsabilidades fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes e objetivos sobre as atividades examinadas.

Isto pressupõe sua incursão em campos que não o de contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame. Para conseguir atingir tal objetivo o auditor operacional terá que proceder da seguinte forma:

- Revisar e avaliar a fidedignidade, adequação e aplicação dos controles Contábeis, financeiros e outros de natureza operacional e propiciar controles eficazes, a um custo razoável;
- Determinar até que ponto se observa às diretrizes traçadas assim como os planos e procedimentos propostos;
- Determinar até que ponto a empresa registra seus bens e os protege contra perdas e danos de qualquer espécie;
- Determinar a credibilidade dos dados administrativos criados na própria organização;
- Avaliar a qualidade do desempenho, na execução das tarefas atribuídas;
- Recomendar melhorias operacionais.

Estes objetivos mostram claramente que a auditoria operacional bem planejada e bem executada pode traduzir-se em resultados positivos e suplantam facilmente os custos do trabalho, mesmo que estes sejam significativos.

---

## 4. Auditoria de Gestão – Definições e Objetivos

A auditoria de gestão empresarial compreende o exame e avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela empresa na sua área de planejamento estratégico, tático e no processo decisório, bem como a qualidade da estrutura de controles internos gerenciais.

SCHNEIDER (1985) define a auditoria de gestão como sendo:

Um serviço de assessoria a tomada de decisões de apoio e revisão dos trabalhos desenvolvidos pela direção da empresa.

Portanto, a auditoria de gestão deve assessorar a Administração quanto a:

- a) adequacidade, eficácia e eficiência do desempenho da empresa no tocante às suas funções de planejamento estratégico e tático;
- b) estrutura, adequacidade e eficácia do seu processo decisório;
- c) qualidade e viabilidade dos planos, orçamentos e das políticas e diretrizes com o alcance de todos os níveis gerenciais;
- d) estudo de alternativas estratégicas e táticas; e
- e) qualidade global da empresa.

### 4.1. Campo de Atuação

A gestão empresarial se dá em dois subsistemas:

- Gerencial – através do qual é exercida a administração da empresa pelo corpo gerencial.
- Diretivo – através do qual é exercida a direção da empresa.

As atividades diretivas são em sua maioria executadas pela direção da empresa. É a direção que são os “olhos” da empresa e que deve orientar o caminho a seguir.

As atividades administrativas são em sua maioria executadas pelos níveis intermediários ou de gerência da empresa. Pode-se dizer que eles são as “mãos” da direção e

---

administram utilizando os recursos da empresa, segundo os objetivos estabelecidos pela direção.

Assim, em um primeiro momento a auditoria de gestão poderia abranger dois aspectos: a gestão do gerente e a gestão do dirigente. Por essa razão, alguns consideram sinônimos auditoria de gestão e auditoria operacional.

Na auditoria operacional é efetuado o exame para verificar as utilizações eficientes, eficazes e econômicas dos recursos, pelos diversos departamentos. Assim, na auditoria operacional já é efetuada a análise da gestão do gerente. Portanto, o título de auditoria de gestão deve ser aplicado somente ao exame da gestão do subsistema diretivo.

Nessa linha de análise é fundamental observar os níveis de planejamento e decisão em uma empresa. Estratégico, Tático e Operacional.

No nível operacional, onde estão classificados as chefias e demais empregados, o que é feito pelos empregado é cumprir as determinações estabelecidas, a função gestão é pouca exercida.

No nível tático (organizacional) correspondem as decisões para compatibilizar os objetivos com as operações. Os empregados nesse nível, portanto tem a missão de ordenar as tarefas do nível operacional de forma que elas atinjam o objetivo desejado pela direção da empresa. Para a obtenção desses objetivos os recursos são limitados e devem ser empregados da melhor forma. O auditor nos seus exames fará uma análise para determinar se: os objetivos foram atingidos e os recursos foram empregados de forma adequada. Essas, são as funções básica da auditoria operacional, portanto a esse nível corresponde a execução desse tipo de auditoria.

No nível estratégico correspondem as decisões que se referem os objetivos da empresa. Os dirigentes estabelecem os rumos que a empresa deve seguir. Caberá portanto ao auditor verificar:

- Se esses objetivos são factíveis para a realidade da empresa (recursos, estrutura, meio ambiente, qualificação dos seus profissionais).
- Se o plano elaborado para a obtenção dos objetivos é adequado.
- Se os planos elaborados estão sendo executados, conforme os desejos e diretrizes da direção da empresa.
-

---

#### **4.2. Auditoria de Gestão e o Relacionamento com a Direção da Empresa**

A auditoria de gestão cria para o auditor uma situação inédita. Conforme a estrutura organizacional da empresa, ocorre de não haver uma instância superior a recorrer caso o auditado não queira implementar suas recomendações. Porém, é fundamental observar que na auditoria de gestão o trabalho do dirigente máximo é auditado, e ele mais do que ninguém, deve conhecer suas funções.

A vantagem da auditoria de gestão que os exames são em itens que ainda não ocorreram e que portanto evitarão perdas futuras para a empresa. Nesse enfoque é natural que o gestor tenha uma atitude mais receptiva para os resultados decorrentes dessa auditoria. Nesse sentido a agilidade da informação da auditoria para a direção da empresa é essencial. Quanto antes comunicar o resultado de seus exames, mais rapidamente as ações corretivas poderão ser tomadas. Para tanto, os auditores podem alterar os padrões de comunicação formal, ou seja, informar os resultados de seus trabalhos através de outros meios que não o relatório escrito da auditoria.

Na auditoria de gestão a própria realização do trabalho garante que os resultados serão comunicados a direção, pois são suas tarefas que são auditadas. Por esse motivo a formalização assume um papel secundário.

#### **4.3. Auditoria Operacional e de Gestão - Pontos Comuns**

É possível identificar dois focos da auditoria: Auditoria Operacional baseada no presente e passado. Auditoria de Gestão com base no presente e futuro. Isto é, a auditoria operacional visa uma comparação do passado com o presente e a auditoria de gestão compara o presente com o futuro.

Um foco para o entendimento do limite entre a auditoria operacional e de gestão é que os pontos de controles da primeira abordagem esgotam-se no presente. Na segunda abordagem os pontos de controles passam por um processo de mudança, estão sendo discutidos hoje para serem aplicados no futuro. ( GIL, 2001).

É importante ressaltar que a auditoria operacional tem como objetivo avaliar o nível de operacionalização das unidades, otimizar a dinâmica de atuação em função da tecnologia e estimular a qualidade organizacional, podendo atuar em termos corretivos e

---

preventivos. 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, estimular os líderes empreendedores, avaliação das iniciativas empresariais propostas.

### **5. As Normas de Auditoria Operacional**

A implantação de normas para auditoria operacional é uma tarefa complexa, tendo em vista a diversidade dos programas desenvolvidos na área e a abordagem específica de cada trabalho.

O exercício profissional de auditoria interna está regulado pelas Normas Brasileiras para a Auditoria Interna, publicado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA.

Essas normas tratam de:

- Independência do Auditor; Competência profissional; Âmbito do trabalho; Administração da Auditoria.

Na auditoria operacional, em função da sua própria natureza, os exames são preparados em consonância com as peculiaridades das áreas ou atividades da empresa. A tarefa se torna difícil devido a necessidade de elaborar normas que se apliquem ao trabalho feito por pessoal oriundo de áreas como: engenharia, economia, medicina, educação, entre outros, que geralmente auxiliam na execução da auditoria operacional, pois espera-se dos auditores operacionais objetividade, minuciosidade e exatidão nos trabalhos desenvolvidos.

Em geral, as unidades de auditoria desenvolvem práticas e procedimentos internos para assegurar a uniformidade e a qualidade do seu trabalho, fornecem orientações e estabelecem exigências, relativamente específicas, em algumas áreas.

No entanto, as normas criadas devem estar de acordo com as particularidades da empresa, de forma assegurar que a auditoria operacional seja realizada em um ambiente controlado. É importante definir a aplicação das normas e sua abrangência em razão das características do trabalho executado, das políticas e práticas da unidade de auditoria.

---

A observância das normas profissionais é particularmente importante quando há algumas controvérsias, inclusive muitas unidades de auditoria descrevem os procedimentos adotados para o cumprimento das normas em manuais internos ou em materiais de treinamento. E o que é mais importante, a aderência a essas normas leva, sem dúvida, a realização de auditorias objetivas, com resultados e recomendações fundamentadas e passíveis de serem justificadas.

## **6. Criação da Estrutura de uma Auditoria Operacional**

### **6.1. Organização**

A estrutura para o funcionamento de uma auditoria operacional deve basear-se em decisões criteriosas tomadas durante a organização. O estabelecimento dessa atividade enseja a oportunidade da empresa de economizar dinheiro, aumentar a eficiência e melhorar a qualidade dos produtos e serviços prestados. Entretanto, ela não traz a uma garantia de que os recursos empregados produzirão resultados positivos e de imediato, além disso, os responsáveis pela implantação devem ter noções muito claras como a auditoria operacional funciona, caso contrário, poderão nutrir expectativas, que talvez, não se concretizem em curto espaço de tempo.

Quando se cria a estrutura interna para a realização de auditoria operacional, questões tais como: “Que dimensões deve ter o quadro de pessoal”? “Quanto pessoal nós podemos pagar”? “Contrata pessoal externo ou usa os serviços do pessoal interno”? São os primeiros questionamentos.

Evidentemente os custos têm sua importância, mas outros fatores devem ser levados em consideração como especificamente:

#### **a) Volume do trabalho desejado.**

Um programa ambicioso exige muito pessoal e como o trabalho de auditoria operacional, em geral, é demorado, é fácil superestimar o número de projetos que se pode concluir. Porém, torna-se problemático nos casos em que o conceito de auditoria operacional é promovido com base na possibilidade de realização de um número irrealista de exames, podendo comprometer a qualidade dos trabalhos.

**b) Complexidade das operações da empresa.**

As empresas dos setores público e privado, com muitos sistemas complexos, atividades e locais de atuação, em geral exigem mais trabalho de auditoria do que as empresas menos complexas. Essa complexidade tem também um efeito direto sobre as especializações exigidas do pessoal de auditoria operacional.

**c) Qualidade e não Quantidade.**

A qualidade dos exames de auditoria será determinada pelo grau de conhecimento e treinamento de quem executa os trabalhos. Grande número de auditores não assegurarão o sucesso do trabalho de auditoria operacional.

**d) Ciclo de auditoria.**

Outro fator importante é o ciclo de auditoria esperado. As atividades serão examinadas periodicamente ou uma única vez? Se periodicamente o ciclo da revisão será a cada dois, três, quatro ou dez anos?

A freqüência dos exames afeta as dimensões do quadro de pessoal.

No tocante ao quadro de pessoal, os auditores operacionais devem possuir diversos conhecimentos especializados, na maioria dos casos, qualidade e capacidade decisória de um supervisor ou de um gerente de linha. Eles precisam saber resolver problemas, ser analistas e comunicadores eficazes. Em face dessas exigências, ao recrutar auditores operacionais, as empresas devem buscar profissionais com os seguintes conhecimentos:

- Conhecimento de sistemas e processos administrativos, financeiros e comportamento organizacional;
- Conhecimento de métodos quantitativos e outros métodos de pesquisa;
- Boa capacidade de comunicação.

Pode-se observar que ao criar uma unidade de auditoria operacional, é necessário que a organização implemente elementos que assegurem à mesma a realização de um trabalho útil e relevante.

Os elementos considerados importantes para se obter sucesso na organização estrutural de uma atividade de auditoria operacional são:

- 
- Programas de desenvolvimento profissional que assegurem qualificação, especialização e treinamento aos auditores. A auditoria operacional exige grandes investimentos em treinamentos.
  - Ambientes positivos com objetivo de que a auditoria operacional cresça e prospere. O fator chave é o apoio da alta administração ao processo em toda empresa.
  - Normas de auditoria adequadas para a execução dos trabalhos, ou seja, normas que norteiem o planejamento, execução, avaliação do desempenho e a comunicação dos resultados.

Tendo esses fatores instituídos e aplicados, com certeza a auditoria operacional funcionará de forma objetiva, profissional e confiável.

## **6.2. Ambiente de Auditoria Operacional**

O termo ambiente refere-se às condições de como a auditoria será planejada, realizada e utilizada. Em razão da existência dentro da empresa de diversos ambientes organizacionais, alguns se caracterizam por amplo espírito de cooperação, enquanto outros, são francamente hostis.

A auditoria operacional funcionará pelo menos por algum tempo, praticamente em todos os tipos de ambientes, porém funcionará melhor, naquele cujos membros da empresa compreendam o papel por ela desempenhado e seus benefícios.

Várias questões cruciais que irão, em grande parte, ajustar o ambiente devem ser abordadas prioritariamente, por ocasião do estabelecimento da unidade de auditoria operacional:

- Que papel desempenha a unidade de auditoria e sua posição na estrutura organizacional da empresa?
- A administração aceita a responsabilidade de avaliar seu desempenho e desenvolver sistemas de avaliação de desempenho?
- Os procedimentos operacionais da auditoria ajudam a estabelecer e manter um relacionamento positivo com os setores auditados.
- A atitude do pessoal contribui para manter um ambiente de auditoria favorável?

---

É aconselhável também que as organizações que já possuem atividades de auditoria operacional, reexaminem tais questões periodicamente. Para assegurar que as atividades possam ser eficientes e os resultados alcançados sejam os melhores possíveis, sendo de importância vital o relacionamento positivo entre auditores e auditados.

O auditor deve esclarecer os objetivos de cada exame, seu escopo e a maneira pela qual ele será realizado e, na medida do possível, concentrar o trabalho da auditoria na avaliação de desempenho e na introdução de melhorias das operações da empresa.

Em muitos casos o êxito da auditoria dependerá da capacidade do auditor em conseguir a cooperação do setor auditado. Nunca será demais enfatizar a importância que tem, para criação de um ambiente positivo, essa habilidade no trato demonstrada pelo auditor. Esse grau de participação, pode ser visto, como o mínimo necessário, para assegurar sucesso, a longo prazo para a unidade de auditoria e a manutenção de um bom ambiente organizacional.

## **7. Coordenação e Gerenciamento da Auditoria Operacional**

### **7.1. Como estabelecer critérios para selecionar áreas potenciais de Auditoria**

Na maioria das empresas é possível identificar uma infinidade de áreas possíveis de aplicações de auditorias operacionais tais como: gerenciamento dos recursos financeiros, controles orçamentários e planejamento de capital, utilização de pessoal, custos de alugueis e arrendamentos, utilizações de instalações físicas, etc.

Estes itens são normalmente identificados, existindo ainda a possibilidade de outros sub-itens que poderão tornar-se objeto de uma auditoria. No entanto, os obstáculos não estão em identificar áreas potenciais, mas selecioná-las e decidir quais devem ser submetidas à aplicação das técnicas de auditoria operacional.

Muitas empresas só estão familiarizadas com a auditoria interna contábil e financeira, voltada para a legalidade, legitimidade e adequacidade dos controles internos.. Nelas, normalmente não se examinam as áreas operacionais em profundidade, não aplicando os

---

conceitos de eficiência, eficácia e economia. Com isso, quando a organização vê vantagens na aplicação desses exames, deve estabelecer uma forma de se concentrar nas áreas ou assuntos considerados mais relevantes para a avaliação do desempenho operacional.

A necessidade de um processo de seleção das áreas a serem auditadas, antes de iniciar uma auditoria operacional, é importante, pois evita o uso da mesma sem objetividade. É aconselhável que os gerentes e coordenadores de auditoria considerem cuidadosamente duas questões:

- O problema pode ser submetido a Auditoria?

Há problemas de caráter genérico demais para constituir a base para uma auditoria. A alegação de “má administração do departamento”, por exemplo, não é suficientemente específica para constituir base para a auditoria.

- O problema deve ser submetido a Auditoria?

Há problemas que não precisam ser tratados por meio de uma auditoria operacional e um exemplo são muitos casos relacionados com a área de pessoal, que são solucionados mais efetivamente por outros meios.

As auditorias operacionais não são a solução para todos os problemas identificados na empresa inclusive há alguns que, por considerações de ordem política ou de tempo, não se prestam ao processo de revisão estruturado que caracteriza uma auditoria operacional. As questões suscitadas de se “poder” e “dever” auditar um determinado problema, faz com que a gerência de auditoria leve em consideração os seguintes fatores, ao tomar decisões finais na seleção das áreas e pontos potenciais para efetuar auditagens:

- a) Risco relacionado com a função – intensidade do impacto, em termos monetários sobre a empresa e vulnerabilidade para a administração;
- b) Crescimento da função – muito crescimento, em geral, é indício da necessidade de avaliar se os custos podem ser controlados;
- c) Grau de envolvimento ou preocupação do público – grau de interesse público de grupos, mídia, ou, pelo público em geral;
- d) Capacidade de auditar as atividades – conhecimento de métodos de auditoria especializados e disponíveis para se obter resultados positivos.

---

Abaixo, exemplos de algumas áreas funcionais possíveis a serem submetidas ao processo de auditoria operacional.

**a) Pessoal**

- Estrutura de designação de pessoal
- Treinamento
- Administração
- Orçamento de despesas de pessoal

**b) Instalações Físicas**

- Custo de aluguel e arrendamento
- Reparos e manutenção
- Utilização do espaço
- Móveis e equipamentos

**c) Suprimentos e Serviços**

- Estrutura central de suprimentos
- Contratos
- Estoques
- Métodos de financiamentos

**d) Transportes**

- Coordenação da gerência de transportes
- Operações da frota
- Manutenção e assistência
- Processo de reposição

**e) Recursos financeiros**

- Gerência de recebimentos e desembolsos
- Investimentos de recursos ociosos
- Fontes e técnicas de tomadas de empréstimos

**f) Planejamento de capital**

- Programas e procedimentos de planejamento de capital

**g) Orçamentos**

- Planejamento estratégico
- Planos orçamentários
- Processos de controles e de desempenhos

---

O início de uma auditoria operacional se verifica com a escolha da área a ser examinada, a qual pode ser um sistema ou uma função específica da estrutura organizacional da entidade, Exemplo: sistema de compras, contas a pagar, custos, recursos humanos.

A realização de uma auditoria operacional decorre de fatores tais como:

- Solicitação especial da administração ou gerente da área;
- Iniciativa pessoal do auditor, e
- Programa de trabalho do órgão de auditoria, a curto e longo prazo.
- 

Para identificar os setores a serem examinados deve-se levar em consideração algumas ocorrências que possam também, contribuir na definição de uma escala de prioridade, tais como:

- Setores em que a administração solicitou exames;
- Operações que envolvem grandes despesas ou investimentos;
- Empresas recentemente adquiridas ou setores criados a pouco tempo;
- Locais distantes, raramente visitados pela administração;
- Tempo decorrido desde a última auditoria.

---

**AUDITORIA OPERACIONAL NOS CICLOS DE ATIVIDADES DAS EMPRESAS E PROCESSOS DE CONTROLES.****1. DEFINIÇÕES DE CONTROLE INTERNO**

O controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

De acordo com a CRC-SP.(1989, p. 51) diz que:

Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

PELEIAS (1999, p. 01) conceitua controle interno como:

É um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotadas de forma sistemática pelas empresas, que devem estar em constante evolução, assegurando o atingimento de resultados conforme objetivos preestabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações. Esse conjunto deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e seus resultados. Para que colabore com a permanente adaptação das empresas ao ambiente.

Na visão de ATTIE (1998, p. 110) o controle interno compreende:

O plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis.

---

OLIVEIRA e FILHO (2001, p. 137 e 138) afirmam que:

O controle interno é composto pelos planos de organização e pela coordenação dos métodos e medidas implantados pela empresa para proteger seu patrimônio, seus recursos líquidos e operacionais, por meio de atividades de fiscalização e verificação da fidedignidade dos administradores e da exatidão dos processos de manipulação de dados contábeis, promovendo, desta forma, a eficiência operacional e a adesão às políticas e estratégias traçadas pela alta gestão.

Portanto, o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável. ATTIE (1998, p. 111).

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e pela sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias.

## **2. CLASSIFICAÇÃO**

A classificação dos controles internos pode ser em dois tipos: Contábeis e Administrativos.

Os **controles internos contábeis** são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização, aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações, objeto de seu registro ou das relativas à custódia dos ativos.

O Objetivo desses controles é permitir que:

- a) as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- b) as transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;

c) o acesso aos ativos seja permitido apenas com autorização da administração;

d) os ativos registrados contabilmente sejam comparados com os ativos físicos em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença detectada.

Os **controles internos administrativos** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e obediência às políticas administrativas.

Estes controles apenas indiretamente estão relacionados com os controles internos contábeis e estatísticos, programas de treinamento de pessoal e controles de qualidade, entre outros. CRC-SP. (1989, p. 51 e 52).

Para o controle eficiente das transações, a administração necessita de informações, relatórios e análises rápidos, concisos e confiáveis, que reflitam a situação da empresa. Esta mesma administração é a responsável pela salvaguarda dos ativos da empresa e pela prevenção contra o mau uso dos recursos. PELEIAS, (1999, p .02).

### **3. OS CICLOS OPERACIONAIS - ATIVIDADES DAS EMPRESAS**

Os ciclos operacionais são uns conjuntos de operações que ocorre na empresa e que se repete em uma ordem constante, isto é, todos os atos e processos, desde a entrada de insumos na empresa, a transformação, a venda do produto, o recebimento, até completar-se o ciclo com uma nova aquisição de insumos.

A divisão das operações em ciclos facilita a identificação da possibilidade da ocorrência de erros ou fraudes, deixando aparentes as operações mais críticas e frágeis e que precisam, certamente, de maior atenção na implementação e monitoramento dos controles internos. Os principais ciclos são:

- a) Vendas – vendas, recebimento e contas a receber.
- b) Compras – compras, pagamentos e contas a pagar.
- c) Produção – Requisição de Matéria-prima, transformação, transferência dos produtos prontos; mensuração de custos.

d) Recursos Humanos – Contratação de pessoal, treinamento, desligamento.

e) Patrimônio – Aquisição, guarda, manutenção, controle, venda.

**a) RECEITAS - vendas, recebimento e contas a receber.**

O ciclo operacional de vendas envolve todos os procedimentos que se iniciam na venda do produto e terminam com o recebimento da fatura, abrangendo a emissão de notas fiscais, os registros contábeis de vendas e a contabilização de impostos, além do controle da fatura desde a emissão até sua baixa pelo recebimento. O ciclo de vendas inclui também a baixa no estoque do produto vendido. Para as empresas prestadoras de serviços, considera-se venda (receita) a própria prestação de serviços.

Ao efetuar uma venda constitui-se em diversas operações que precisam estar muito bem controlados, estabelecendo-se portanto, alguns dos controles do ciclo de vendas:

- Determinação da responsabilidade pela alteração na tabela de preços;
- Determinação pela responsabilidade pela negociação de prazos de recebimentos com os clientes;
  
- Responsabilidade por autorização de descontos sobre as vendas;
- Responsabilidade pela isenção de encargos financeiros, no caso de vendas a vista;
- Conferência de quantidade e valor do pedido com a nota fiscal de venda, na saída do produto (expedição);
- Conferência de produtos embarcados / transportados (conhecimento de frete) com a nota fiscal de venda (quantidade e valor);
- Verificação de obediência dos prazos de entrega pela empresa;
- Atualização periódica de cadastro de clientes;
- Estabelecimento de política e sistemática de cobrança;
- Verificação do lançamento automático da baixa do estoque e da contabilização da venda pelo sistema, por ocasião da emissão da nota fiscal.
- Confronto dos saldos contábeis por clientes com o relatório do setor de contas a receber (financeiro).

**b) GASTOS – compras, pagamentos e contas a pagar.**

No ciclo operacional de compras estão envolvidas todas as operações de aquisição de insumos, armazenamento e contabilização em estoques, até o registro no sistema de contas a pagar, culminando com o pagamento de tais contas. Estão inclusas também as contabilizações de impostos a recuperar sobre as aquisições.

---

Ressalta-se que a aquisição e a contabilização de insumos para a produção reflete-se no cálculo do custo dos produtos vendidos e, conseqüentemente, no resultado líquido da empresa, além de ser uma área propensa a fraudes. Dessa forma, é grande a preocupação com o controle neste ciclo, como por exemplo:

- Determinação das alçadas de compras;
- Determinação de escalas de preços a serem aprovadas, em diferentes alçadas;
- Obtenção de, no mínimo, três cotações de fornecedores para a decisão de compra;
- Contagem física dos produtos na entrada da empresa e confronto com as quantidades emitidas na nota fiscal;
- Confronto das informações da nota fiscal de compra com o pedido e autorização de compra;
- Verificação e contabilização dos tributos recuperáveis sobre as compras;
- Verificação do lançamento automático pelo sistema da entrada de insumos no estoque e da realização dos lançamentos contábeis;
- Definição da sistemática de estocagem dos produtos, bem como a conferência da contabilização;
- Verificação quanto aos padrões de qualidade;
- Verificação da obediência dos prazos de entrega pelo fornecedor;
- Implantação das políticas de levantamento de inventários periódicos;
- Para as compras a prazo, verificação da existência de controle de contas a pagar, ou seja, quantidade de parcelas, prazos e valores;
- Cruzamento dos saldos contábeis de contas a pagar (fornecedores) com os controles do setor de contas a pagar (financeiro).

### **c) PRODUÇÃO – estocagem, custeio de produção e custo de vendas**

O ciclo operacional de produção refere-se, principalmente, a controle de estoques, métodos de mensuração de custos, bem como a sua contabilização, ou seja, envolve todo o processo produtivo da empresa. Assim, neste ciclo, tem-se a requisição de materiais do almoxarifado, consumo na produção, até o produto estar pronto para a venda. Neste ciclo, o cálculo de custos é importante tendo vista que impacta nos resultados e nas decisões da empresa. Dessa forma, há necessidade da acurácia e controle das informações de produção com o estabelecimento de alguns pontos de controles internos:

- Definição das responsabilidades pela requisição e recebimentos das matérias-primas em estoques;
- Controle adequado das matérias-primas (insumos) que serão utilizados na produção, para a efetividade dos saldos de estoques e dos custos, assim como da transferência dos produtos acabados para o estoque;
- Definição do método de custeio a ser utilizado, bem como da maior acurácia no seu uso. Devem-se estabelecer procedimentos de revisão periódica dos cálculos dos custos;
- Definição de políticas de aproveitamento de sobras e refugos de produção;

- 
- Adequada distribuição das máquinas e materiais da fábrica, possibilitando economia de tempo e recursos.

**d) Recursos Humanos – Contratação de pessoal, treinamento, desligamento.**

No ciclo de recursos humanos estão presentes, todos os atos e os procedimentos de contratação, treinamentos, até a saída do pessoal da empresa. É importante para a organização que as políticas de recursos humanos estejam bastantes claras e disponíveis a todos o pessoal, para o bom andamento das atividades. Dessa forma, é necessária a implantação de alguns controles internos:

- Definição dos critérios de seleção e contratação de pessoal;
- Definição das políticas de treinamento do pessoal;
- Estabelecimento de regras básicas para as férias do pessoal;
- Programas de bônus / participação nos lucros para os funcionários que mais se destacarem nos aspectos éticos e técnicos;
- Repasse para o pessoal dos objetivos da empresa, bem como da cultura, ou seja, do modelo de gestão da empresa;
  
- Estabelecimento de revisões periódicas para conferir se as tarefas estão sendo realizadas de acordo com o estabelecido nos manuais da organização;
- Verificação periódica a fim de evitar o desvio de funcionários dos seus cargos preestabelecidos, bem como de suas responsabilidades.

**Patrimônio – Aquisição, guarda, manutenção, controle, venda.**

O ciclo patrimonial refere-se àqueles ativos fixos pertencentes à empresa, como móveis e utensílios, veículos, máquinas e equipamentos, entre outros. Faz-se necessário o estabelecimento de políticas rígidas de aquisição e guarda de ativos, inclusive com restrição de acesso dos funcionários. Assim, alguns procedimentos de controles podem ser implementados:

- Determinação de alçadas e responsabilidades sobre aquisição de novos ativos;
- Políticas relacionadas a prazo para troca de equipamentos e novas aquisições, bem como determinação da faixa de valores que podem ser aprovados.
- Determinação da responsabilidade pelo controle e guarda dos bens, restringindo o acesso aos demais funcionários, exceto mediante autorização;
- Conferência dos registros contábeis dos bens, bem como da contabilização das depreciações e baixas.

## 4. Referências Bibliográficas

COOK, John W. & WINKLE. Gary M. **Auditoria; filosofia e técnica**. São Paulo, Saraiva, 1976.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de gestão**. São Paulo: Atlas, 1995.

LEONARD, William. **The management audit. Methods and performance**. New Jersey: Prentice Hal Inc. 1995.

HALLER Edward. **Avaliação de desempenho operacional – estabelecimento e administração de uma auditoria operacional**. São Paulo: PriceWaterhouse, 1986.

OLIVEIRA, Luiz Carlos da Silva. **Auditoria e Avaliação do desempenho operacional. Aplicação na administração pública**. Goiânia: Deescubra. 2ª Edição. 2006.