

Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar

Humberto Ferreira Oriá Filho

Bacharel em Administração, em Contabilidade e em Economia. Pós-graduado em Auditoria Interna.

Mestre em Controladoria. Gestor da Auditoria Interna da Unimed de Fortaleza.

Membro do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) e do Comitê de Auditoria do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará (CRC-CE).

Professor da Faculdade Farias Brito (FFB) nos cursos de Administração e de Marketing.

Resumo: A Auditoria tem sido um grande instrumento de apoio e auxílio à gestão profissional das empresas públicas e privadas. Muitos têm abordado e comentado sobre a questão da Auditoria Operacional somente considerando o âmbito contábil, administrativo e financeiro, seja na área governamental seja na área privada. O presente artigo busca responder ao seguinte questionamento: A Auditoria Operacional pode atuar dentro de um enfoque multidisciplinar? Em resposta a este problema, objetiva-se principalmente demonstrar, utilizando a metodologia da pesquisa bibliográfica, que a auditoria operacional atualmente tem este enfoque multidisciplinar e atua dentro dele. Observa-se, com base na literatura especializada e nas normas emitidas por diversos Conselhos Profissionais, que esta modalidade se faz presente em diversas áreas profissionais, como por exemplo: a Medicina, a Enfermagem, a Economia, além das áreas já tradicionais (Contabilidade, Finanças e Administração). Enfim, atualmente a modalidade de Auditoria com enfoque Operacional perpassa diversas áreas de conhecimento profissional (multidisciplinar), não mais está restrita à área contábil-financeira e pode ser empregada em qualquer área profissional, se observadas e adaptadas as suas especificidades e particularidades.

Palavras - chave: Auditoria Operacional; Enfoque multidisciplinar.

1. Introdução

A Auditoria tem sido um grande instrumento de apoio e auxílio à gestão profissional das empresas públicas e privadas, com

os seus comentários e recomendações de melhoria, de redução de desperdícios e perdas, de fortalecimento dos controles internos e da minimização ou eliminação dos diversos riscos a que uma organização está sujeita, além de outros inúmeros benefícios.

O presente artigo busca responder ao seguinte questionamento: A Auditoria Operacional pode atuar dentro de um enfoque multidisciplinar? Em resposta a este problema, objetiva-se principalmente demonstrar, utilizando a metodologia da pesquisa bibliográfica, que a auditoria operacional atualmente tem este enfoque multidisciplinar e atua dentro dele.

Dentre as várias modalidades de Auditoria, destaca-se atualmente a Operacional, que tem ampliado bastante seu campo de ação e adentrado em áreas de conhecimento científico impensáveis anteriormente.

2. Denominações e/ou terminologias

No aspecto das denominações possíveis da Auditoria Operacional, já se percebe uma grande multiplicidade de termos. Para Cook e Winkle (1979, p. 249), *“não há terminologia uniforme sobre este assunto, na literatura especializada, e os termos auditoria administrativa, auditoria funcional e auditoria de operações são usados no mesmo sentido de auditoria operacional [...] eles denotam auditorias de amplo escopo; feitas por auditores internos”*. Edward L. Haller (1985 apud ARAÚJO, 2001, p. 29) complementa ainda que *emprega-se “auditoria operacional” como expressão genérica, amplamente reconhecida, aplicável tanto ao setor público quanto ao privado e que transmite convenientemente a todos os interessados o significado do trabalho”*.

Esse tipo de auditoria pode ser chamado também de *“auditoria de desempenho”* ou *“auditoria gerencial”* (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 32) e de *“auditoria de valor adicionado”* (ABDEL-KHALIK, 2004, p. 34). Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 21) chegam a colocá-la até como sinônimo de *“auditoria da qualidade”*.

Nos países de língua portuguesa, a Auditoria Operacional tem sido rotulada de “*fiscalização operacional*” ou “*auditoria de controle operacional*” (ARAÚJO, 2001).

Reider (1993 apud ARAÚJO, 2001) e Araújo (2001) relacionam as seguintes terminologias mais utilizadas também para caracterizar a Auditoria Operacional: Auditoria abrangente; Auditoria administrativa; Auditoria das operações; Auditoria de amplo escopo; Auditoria de avaliação e revisão; Auditoria de conformidade; Auditoria de custo-benefício; Auditoria de economia e eficiência; Auditoria de eficácia ou de resultados; Auditoria de efetividade; Auditoria de gestão; Auditoria de otimização de recursos; Auditoria de performance; Auditoria de programa; Auditoria de responsabilidade; Auditoria de resultado; Auditoria dos três “E” (economia, eficiência e eficácia); Auditoria departamental; Auditoria funcional; Auditoria gerencial; Auditoria não-financeira.

Em síntese, pode-se afirmar que a Auditoria Operacional “*é um termo que foi dado por auditores para descrever o trabalho de auditoria que tenha por objetivo específico a melhoria das operações que estão sendo examinadas*”. (MOTTA, 1988, p. 19) ou que “*é o termo amplamente usado para descrever a ingerência da função da auditoria interna em quase todos os aspectos das operações da empresa*”. (COOK 1983, p. 252 apud CRIVELARO; GENTILIN; ROSA, 2007).

3. Conceitos e definições

Segundo Bittencourt (2005), a Auditoria Operacional pode ser definida como sendo a modalidade que tem por finalidade analisar a ação da organização ou atividade auditada quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade. Gil (2000, p. 21) a conceitua como sendo a “*revisão / avaliação / emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios / produtos / serviços no horizonte temporal passado / presente*”.

Eis outros conceitos sobre a Auditoria Operacional:

Autores	Conceitos e/ou definições
Cook e Winkle (1979, p. 253)	É um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar a administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas, com vistas à consecução dos objetivos da administração.
Ramió e Mas (1997 apud ARAÚJO, 2001, p. 34)	É uma função de direção cuja finalidade é analisar e apreciar, com vistas às eventuais ações corretivas, o controle interno das organizações para garantir a integridade de seu patrimônio, a veracidade de sua informação e a manutenção da eficácia de seus sistemas de gestão.
Crepaldi (2002, p. 32)	É um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito da organização.
	É uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, executada por seu próprio pessoal, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona mediante análise e avaliação da eficácia de outros controles.
Casler e Crockett (1982 apud BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 938)	É um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da avaliação a pessoas adequadas, acompanhadas de recomendações para aperfeiçoamento.
Reider (1993 apud ARAÚJO, 2001, p. 33)	É o exame das operações realizadas de um ponto de vista gerencial para avaliar a economia, a eficiência e a eficácia de uma ou de todas as operações, limitado somente pela vontade da administração.
Wesberky (1985, p. 5)	Um exame e avaliação das atividades realizadas em uma entidade para estabelecer e aumentar o grau de eficiência, economia e eficácia do seu

	planejamento, organização, direção e controle interno.
Araújo (2001, p. 26 e 34)	É a análise e avaliação do desempenho de uma organização, - no todo ou em partes -, objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia.
	É a ação independente de um terceiro para verificar se os aspectos de economia, eficiência e eficácia foram obedecidos numa relação de <i>accountability</i> , emitindo comentários e sugestões pertinentes.
	É a auditoria que objetiva verificar se foi feita a coisa certa, na forma melhor e mais econômica.
	É o exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia.
Pinho (2007, p. 113)	É uma atividade especializada exercida na entidade, que compreende a coleta de dados e análise da produtividade e a rentabilidade da entidade; dos custos das operações, do equilíbrio e do crescimento estrutural e patrimonial da entidade, incluindo a situação financeira e a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.
Santos (2007, p. 268-269)	Um conjunto de procedimentos que são aplicados com o objetivo de avaliar o desempenho dos processos, das operações, dos sistemas de informação, bem como de aferir o nível de cumprimento das políticas e estratégias empresariais. É um processo de exame e avaliação das operações de uma empresa, com a finalidade de assegurar o cumprimento das diretrizes operacionais definidas pela organização.
Peter e Machado (2003, p. 44)	Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, dos Órgãos ou Entidades [...], com a finalidade de emitir opinião sobre a gestão.

Gass (2005, p. 2)	É uma modalidade de auditoria que procura aferir se a organização ou unidade submetida a exame e avaliação opera de forma eficiente.
Oliveira (2006, p. 15)	É aquela cujo objeto de exame está, em grande parte, voltado para a revisão dos controles internos, para a adequação da aplicação dos procedimentos operacionais e das políticas internas estabelecidas pela administração da empresa.

Quadro 1 – Várias definições de Auditoria Operacional

Fonte: Preparado pelo autor.

Com base nestes diversos conceitos e definições apresentados, podem-se selecionar as principais características e propriedades da Auditoria Operacional:

- a) É uma modalidade de Auditoria;
- b) Compreende um exame e avaliação abrangente das operações, procedimentos e/ou atividades de uma organização;
- c) Procura confrontar as situações atuais da organização com o que dela é esperado ou determinado, pelas normas e políticas internas e/ou externas;
- d) Utiliza técnicas e métodos específicos, através de profissionais especializados;
- e) Age independentemente, direcionada para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia na gestão operativa da organização;
- f) Assessora a Administração da entidade, com a apresentação de relatório, contendo comentários e recomendações para a solução ou minimização dos problemas, deficiências, falhas e/ou riscos encontrados.

4. Tipos e/ou modalidades

Primeiramente, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA (1992) esclarece que a Auditoria Operacional deve ser considerada como um dos níveis de intervenção da Auditoria Interna, juntamente com Auditoria de Regularidade ou de Contas;

Auditorias de Demonstrações Financeiras (ou Contábil) e Tributária; Auditoria de Gestão; Auditoria de Informática e Auditorias Especiais.

Santos (2007) coloca a Auditoria Operacional como um enfoque do processo de Auditoria Organizacional, juntamente com a Auditoria Gestional (ou de Gestão). Já o TCU (1998), no âmbito público ou governamental, relata que a Auditoria Operacional, juntamente com a Avaliação de Programa, seriam modalidades da Auditoria de Desempenho. E, segundo Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos - GAO (apud ARAÚJO, 2001), a Auditoria Operacional divide-se em duas grandes áreas, a saber: Auditoria de Economia e Eficiência e Auditoria de Eficácia.

Existem ainda outras subdivisões ou tipos de Auditoria Operacional, particularmente dentro das áreas técnico-profissionais. Eis alguns exemplos:

- Na área da Auditoria Interna (Auditoria Operacional com atuação multidisciplinar): O AUDIBRA (2000), em seu Estatuto Social, afirma que a Auditoria Interna é uma atividade multidisciplinar, por compreender várias formações profissionais, dentre elas a Auditoria Interna Operacional, que pode ser exercida por Administradores, Advogados, Contadores, Economistas, Engenheiros, Médicos e outros profissionais cuja atividade especializada justifique sua participação.
- Na área da Contabilidade (Auditoria Operacional Contábil): A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 560, de 28.10.1983, determina o seguinte sobre este assunto: "Art. 3º - São atribuições privativas dos profissionais de contabilidade: [...] 33) Auditoria interna e operacional." (grifamos).
- Na área da Economia (Auditoria Operacional com enfoque econômico): A Resolução do Conselho Federal de Economia

nº 1612, de 27.05.1995, estipula o seguinte: “*Art. 1º - São inerentes ao campo profissional do Economista, [...], as atividades de Auditoria Interna e Externa, em especial as Auditorias [...], Operacional, [...] e ainda aquelas que envolvam aspectos econômicos, financeiros e patrimoniais, nos setores público e privado*”. (grifamos).

- Na área da Medicina (Auditoria Operacional Médica): O Conselho Regional de Medicina do Estado do Espírito Santo, na sua Resolução CRM-ES nº 0106/1999, emitida em 24.11.1999, determina que o auditor médico pode realizar Auditoria Operacional, sendo esta definida com “*o levantamento de dados assistenciais junto ao médico em hospitais, clínicas, consultórios e outros locais onde há atividade ou assistência médica; prontuário ou ao doente, quando identificadas possíveis distorções no atendimento prestado ao paciente*”.
- Na área da Enfermagem (Auditoria Operacional de Enfermagem): Apesar da Auditoria Operacional ou Concorrente não constar especificamente nas Resoluções do Conselho Federal de Enfermagem, Possari (2005) assim a define: “*é a auditoria feita enquanto o paciente está hospitalizado ou em atendimento ambulatorial*”.

Muitos têm abordado e comentado sobre a questão da Auditoria Operacional somente considerando o âmbito contábil, administrativo e financeiro, seja na área pública seja na área privada. Todavia, como se observa, a Auditoria Operacional se faz presente também outras áreas (como medicina, enfermagem, economia etc.), haja vista que sua metodologia pode ser empregada em qualquer área profissional, se observadas e adaptadas as suas especificidades e particularidades. É o que ratifica também Magalhães, Lunkes e Müller (2001, p. 21): “*É exercida conjuntamente por profissionais de diversas áreas, com a participação dos gestores da empresa, resguardando-se a compatibilidade das profissões com as funções*”.

5. Origem da auditoria operacional

Segundo o AUDIBRA (1992), o termo Auditoria Operacional surge da “*Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno*”, em 1947, que, ao descrever a natureza da função, afirmava que o Auditor Interno lida com matéria contábil, mas pode também tratar com assuntos de natureza operacional. A partir dessa conceituação, o termo “*Auditoria Operacional*” passa a significar Auditoria não contábil.

A partir da década de 50, a Auditoria Operacional ganhou novo horizonte e escopo, significando mais do que a incursão em áreas que não as previamente delimitadas para a Auditoria tradicional.

Pode-se dizer que a Auditoria Operacional foi inicialmente adotada pelos auditores internos, que davam maior ênfase ao exame das atividades operacionais e menos ao exame das Demonstrações Contábeis, esta uma área reservada, cada vez mais, aos auditores externos. Esta divisão de trabalho ocorreu também na área pública, ficando os Tribunais de Contas mais voltados ao processo de prestação de contas e alicerçando suas opiniões nos trabalhos de Auditoria Operacional realizados pelos organismos de controle interno (NASI, 1998).

A Auditoria Operacional surgiu basicamente da necessidade de se melhorar a qualidade dos relatórios elaborados e apresentados pelos auditores, nos aspectos relacionados aos resultados da gestão pública e privada, devido às limitações das informações financeiras. Essa necessidade foi atendida com a aplicação de procedimentos de auditoria, visando avaliar o desempenho operacional de uma entidade no que concerne à eficiência, à eficácia e à economia, através da revisão dos processos administrativos e operacionais (ARAÚJO, 2001).

6. Foco, atuação e abrangência

O foco da Auditoria Operacional é o processo de gestão nos seus diversos aspectos (planejamento, organização, procedimentos operacionais e controle gerencial), inclusive quanto aos seus resultados em termos de objetivos e metas alcançados (TCU, 1998). Sua atuação se dá *“na forma de mapeamento das operações e dos processos organizacionais; coleta e análise dos dados; comparação dos resultados obtidos com as metas estabelecidas; avaliação das causas da não consecução dos resultados planejados e identificação de tendências”* (SANTOS, 2007, p. 270).

A Auditoria Operacional abrange principalmente a avaliação da situação de uma empresa, do ponto de vista dos desempenhos de seu funcionamento e da utilização de seus meios. (LAURENT, 1991 apud ARAÚJO, 2001). Para Boynton, Johnson e Kell (2002), em uma organização com fins lucrativos, a extensão da Auditoria Operacional pode abranger todas as atividades de uma filial, departamento ou divisão; ou ainda de uma tarefa comum a muitas unidades de negócios (marketing ou processamento de dados, por exemplo). No Governo Federal, uma Auditoria Operacional pode estender-se a todas as atividades de uma agência reguladora ou de um programa específico como a distribuição de cestas básicas.

7. Responsáveis pelo exercício da auditoria operacional

Para Cruz (1997, p.27), a atividade de Auditoria Operacional é exercida por

auditores independentes; contadores das áreas financeira e gerencial; administradores; gerentes; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras; empresas financiadas ou de atividade controlada; economistas; e auditores Internos das empresas em geral.

Atualmente, os responsáveis pelo exercício da Auditoria Operacional não são mais ligados somente aos âmbitos administrativo, contábil e financeiro. Áreas como a medicina, a enfermagem e outras profissões da saúde estão adotando a Auditoria Operacional em seus trabalhos e atividades.

8. Considerações finais

Há uma expressiva multiplicidade de termos e denominações associadas à Auditoria Operacional, o que ocasiona, muitas vezes, uma dificuldade na compreensão exata do que seja este tipo de modalidade de Auditoria e como ela atua. Todavia, seus benefícios e contribuições têm sido reconhecidos pelas organizações, o que tem propiciado sua maior divulgação e propagação junto à classe empresarial, aos governos e à sociedade como um todo.

Entende-se que caberá a especificidade do negócio determinar a melhor formação acadêmica requerida dos auditores operacionais no exercício de suas funções. No entanto, muitas vezes será necessária a utilização de uma equipe de profissionais multidisciplinares.

Enfim, como demonstrado, atualmente a modalidade de Auditoria com enfoque Operacional perpassa diversas áreas de conhecimento profissional (multidisciplinar), não mais está restrita à área contábil-financeira e pode ser empregada em qualquer área profissional, se observadas e adaptadas, entretanto, as suas especificidades e particularidades.

Referências

ABDEL-KLALIK, A. Rashad (org.). *Dicionário enciclopédico de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

AUDIBRA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Estatuto social*. São Paulo: AUDIBRA, 2000.

_____. *Procedimentos de auditoria interna - organização básica da Auditoria interna*. São Paulo: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1992.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Os critérios de auditoria e a auditoria operacional*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sfc/ideias/ideias/audopera.htm>>. Acesso em 30 set. 2005.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

COOK, John William; WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1979.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil – teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRIVERALO, Simone Roberta; GENTILIN, Sérgio Alexandre; ROSA, Marlene Santa. *A importância da auditoria interna*. Publicado em 30.06.2006. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos.asp?op=ler&id=157>>. Acesso em 11 mai. 2007.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

GASS, Armando. *O papel da auditoria interna*. Comissão de Estudos de Auditoria Interna do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/comissoes/audinterna/papel_auditoria.pdf>. Acesso em 30 dez. 2005.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão: qualidade da Auditoria*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. *Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas*. São Paulo: Atlas, 2001.

MOTTA, João Maurício. *Auditoria – princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1988.

NASI, Antonio Carlos. *O controle interno no contexto da modernização do estado - experiência das empresas de auditoria externa*. Porto Alegre: Governo do Estado de São Paulo – Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, 1998.

OLIVEIRA, Jorge Augusto R. de. *Curso prático de auditoria administrativa*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. *Fundamentos de auditoria: auditoria contábil – outras aplicações de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2007.

POSSARI, João. *Auditoria de enfermagem*. Disponível em: <<http://www.joaopossari.hpg.ig.com.br/auditoria.htm>>. Acesso em 14 out. 2005.

SANTOS, Lourival Nery dos. Auditoria Organizacional. In: PINHO, Ruth Carvalho de Santana. (Org.). *Tópicos contemporâneos em auditoria pública e privada*. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Manual de auditoria de desempenho*. Brasília: TCU, 1998.

WESBERKY, James. *Auditoria operacional*. Brasília: TCU, 1985.