

COPPEAD/UFRJ

RELATÓRIO COPPEAD Nº 295

REENGENHARIA DE PROCESSOS &  
CONTROLE INTERNO: DIVERGÊNCIAS  
POR QUESTÕES DE PRINCÍPIOS\*\*

Moacir Sancovski\*  
Março, 1995

\* Professor Titular do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro; Professor Conferencista do Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (COPPEAD) da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

\*\* Este trabalho é o resultado da síntese de diversos textos consultados nos últimos meses para a orientação da pesquisa de tese de mestrado de Sérgio P. Rumen, a ser submetida brevemente ao corpo docente do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da UERJ.

## I INTRODUÇÃO

As organizações, para realizarem suas tarefas, congregam profissionais de diversas categorias. Uma vez arregimentados, eles se envolvem numa luta sem trégua por prestígio e poder. Suas armas são conceitos, técnicas, enfim, abordagens específicas para a solução dos problemas com que se defrontam as organizações. O marco da vitória de uma categoria sobre as demais é a adoção generalizada de suas abordagens para a resolução de problemas. Este trabalho examina os aspectos técnicos de uma dessas disputas entre duas categorias profissionais.

Recentemente, aportaram nas empresas consultores de informática e especialistas em tecnologia da informação propondo a revisão fundamental dos processos empresariais para a obtenção de ganhos radicais em indicadores críticos de desempenho, tais como qualidade, rentabilidade, custos e serviços aos clientes. Criou-se, então, uma oportunidade de confronto porque alguns dos processos escolhidos para revisão foram concebidos e implantados, há bastante tempo, com um sucesso razoável, por contadores e auditores externos e internos, de acordo com os princípios de controle interno. Faz-se necessário, portanto, cotejar a proposta da reengenharia de processos com a do controle interno, identificando os méritos e as implicações de cada uma delas.

Para ilustrar tal conflito, vale lembrar o já emblemático caso da Ford, relatado por HAMMER (1990) e HAMMER e CHAMPY (1993). Seus administradores, preocupados com o elevado número de funcionários no departamento de contas a pagar, reorganizaram os procedimentos de aquisição de materiais e pagamento de fornecedores, fazendo com que os responsáveis pelo recebimento dos materiais autorizassem o pagamento aos fornecedores, registrando num sistema informatizado que as encomendas foram recebidas. A redução de custos e o aumento de produtividade auferidos com a mudança resultaram da unificação da responsabilidade sobre operações relacionadas e da minimização da importância da fatura como evidência documental das transações com fornecedores. Em ambos os casos foram desrespeitados princípios consagrados de controle interno.

Este trabalho: (1) compara os princípios da reengenharia de processos com os de controle interno, demonstrando que, em alguns pontos, eles são potencialmente conflitantes; (2) evidencia que os conflitos entre os princípios da reengenharia de processos e os princípios de controle interno podem ser explicados pelas diferenças entre as concepções que estas duas propostas de trabalho têm das pessoas, das organizações e da tecnologia; e (3) explora algumas implicações de tais conflitos para os administradores que decidirão sobre o

radicalismo das revisões dos processos, e para as firmas de auditoria e consultoria que vendem serviços de reengenharia de processos e de auditoria externa, em alguns casos, para um mesmo cliente.

A argumentação que se segue pressupõe que as diferenças entre os objetivos da reengenharia de processos e do controle interno influenciam decisivamente a retórica dos defensores de cada uma dessas abordagens; as hipóteses que eles assumem a respeito das pessoas, das organizações e da tecnologia; e, por conseguinte, os princípios que norteiam suas escolhas no desenvolvimento de projetos de trabalho.

## **II ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO**

Na terceira seção são apresentados os princípios da reengenharia de processos e suas hipóteses a respeito das pessoas, das organizações e da tecnologia. Na quarta seção, o mesmo é feito para os princípios de controle interno. A quinta seção compara os princípios da reengenharia de processos com os princípios de controle interno, destaca quais são especialmente conflitantes e evidencia, por fim, que os motivos dos conflitos são as diferenças que existem entre as hipóteses nas quais se baseiam os princípios. O trabalho termina com uma reflexão sobre algumas implicações dos conflitos (i) para os administradores que decidem sobre os processos de suas empresas; e (ii) para as firmas de auditoria e consultoria que reúnem internamente profissionais das duas categorias em disputa e vendem serviços de reengenharia de processos e de auditoria externa, que implicam no uso dos princípios conflitantes, em alguns casos, para um mesmo cliente.

## **III PRINCÍPIOS DA REENGENHARIA DE PROCESSOS E SUAS HIPÓTESES SOBRE AS PESSOAS, AS ORGANIZAÇÕES E A TECNOLOGIA.**

Gerentes e consultores de informática constataram, com o passar do tempo, através de sua experiência pessoal e de análises formais, que os resultados medíocres dos investimentos em tecnologia da informação deviam-se, principalmente, ao fato de que as organizações estavam usando tecnologia, cada vez mais sofisticada, para mecanizarem, automatizarem ou informatizarem formas tradicionais de realizar as tarefas. Propuseram, portanto, que as tarefas fossem analisadas e redefinidas antes de se recorrer à tecnologia da informação, como uma

alternativa para as organizações auferirem ganhos compatíveis com a magnitude dos investimentos realizados.

Uma série de experiências bem sucedidas com projetos de mudança organizacional, que combinaram tecnologia da informação com alterações nos modos de desempenhar as tarefas, incentivou a codificação dos conhecimentos acumulados e deu origem à proposta da reengenharia de processos.

A definição formal mais difundida de tal proposta é fornecida por HAMMER e CHAMPY (1993). Ela indica que "a reengenharia de processos é o repensar fundamental e a reestruturação radical dos processos empresariais para alcançar melhorias drásticas em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho, tais como custos, qualidade, atendimento e velocidade".

### **III.1 Princípios da Reengenharia de Processos**

HAMMER (1990) e HAMMER e CHAMPY (1993) observaram que diferentes processos revistos pela reengenharia exibiam algumas características sistemáticas que transcendiam os processos em si, as empresas e as indústrias a que elas pertenciam; e consideraram essas características como os princípios da reengenharia.

Princípio nº 1: Vários serviços são unificados. Os projetos de reengenharia buscam eliminar a fragmentação de tarefas e as linhas de montagem com trabalhadores especializados em tarefas excessivamente simplificadas.

Princípio nº 2: Os trabalhadores planejam e executam suas atividades. Os projetos de reengenharia, em geral, aumentam o controle dos trabalhadores sobre suas atividades cotidianas.

Princípio nº 3: Respeita-se a ordem natural no desempenho das etapas de um processo. Os projetos de reengenharia não induzem, nos processos, interdependência seqüencial se outros modos de interdependência parecerem mais adequados.

Princípio nº 4: Os processos têm múltiplas versões. Os projetos de reengenharia prevêm a padronização seletiva; isto é, sempre que houver benefícios, eles identificam normas que sejam pertinentes a grupos de casos similares, ao invés de aplicar uma única norma a todos os casos.

Princípio nº 5: O trabalho é realizado onde faz mais sentido. Os projetos de reengenharia, em geral, evitam que determinados trabalhos sejam postergados simplesmente para se aguardar a presença de um "especialista", quando já estão presentes as condições para realizá-los.

Princípio nº 6: As verificações e controles são reduzidos. Os projetos de reengenharia somente mantêm ou implantam controles quando eles são economicamente justificáveis.

Princípio nº 7: As reconciliações são minimizadas. Os projetos de reengenharia procuram sempre reduzir os pontos de contato externo de um processo para diminuir o recebimento de dados que demandem reconciliações.

Princípio nº 8: Gerentes ou equipes de caso proporcionam um único ponto de contato entre organizações e clientes. Os projetos de reengenharia preocupam-se permanentemente com a integração dos processos, subordinando-os a uma única pessoa ou, em casos especiais, a uma equipe.

Princípio nº 9: Prevaecem operações centralizadas / descentralizadas híbridas. Os projetos de reengenharia procuram combinar no mesmo processo, sempre que possível, as vantagens da descentralização com as da centralização.

### **III.2 Hipóteses a Respeito das Pessoas, Organizações e Tecnologia**

Os princípios da reengenharia de processos, assim como quaisquer normas sobre projeto de trabalho, estão baseados em hipóteses acerca das pessoas, das organizações e da tecnologia. Embora essas hipóteses não tenham sido explicitamente formuladas, é possível inferi-las através da leitura dos textos disponíveis sobre a reengenharia. Apresenta-se a seguir uma lista especulativa de tais hipóteses.

A concepção de HAMMER (1990) sobre o comportamento das pessoas nas organizações é similar à Teoria Y de MCGREGOR (1980). HAMMER (1990) assume que, nos dias de hoje, grande parte da população é educada e capaz de assumir responsabilidades;

e que os trabalhadores prezam sua autonomia e esperam poder influenciar na forma como os negócios são conduzidos<sup>1</sup>.

Quanto às organizações, HAMMER e CHAMPY (1993) argumentam que elas precisam ter várias de suas características ajustadas aos novos processos, para que as mudanças propostas surtam os efeitos desejados; e recomendam os ajustes que se seguem:

- (a) As unidades de trabalho devem mudar de departamentos funcionais para equipes de processo;
- (b) Os serviços devem mudar de tarefas simples para trabalhos multidimensionais;
- (c) O nível de formalização das atividades deve ser reduzido;
- (d) A preparação dos funcionários para os serviços deve mudar do treinamento para a educação;
- (e) As medidas de desempenho e a remuneração devem valorizar os resultados em detrimento das atividades;
- (f) Os critérios das promoções devem mudar do desempenho para a habilidade;
- (g) A cultura deve enfatizar que todos os serviços, independente da sua natureza, têm um único destinatário - o cliente (interno ou externo);
- (h) Os gerentes devem mudar de supervisores para instrutores;
- (i) O número de níveis hierárquicos deve ser reduzido; e
- (j) Os executivos devem ser líderes ao invés de controladores de resultado.

Pode-se identificar, nas características requeridas das organizações para absorverem com sucesso os processos reconstruídos pela reengenharia, grandes semelhanças com o sistema gerencial orgânico (BURNS; STALKER (1961)) e com o modelo de comprometimento para a administração da força de trabalho (WALTON (1985)).

---

<sup>1</sup> A Teoria Y de MCGREGOR (1980) assume que: (i) O dispêndio do esforço físico e mental no trabalho é tão natural como o jogo ou descanso. O ser humano não detesta, por natureza, o trabalho; (ii) O controle externo e a ameaça de punição não são os únicos meios de estimular o trabalho em vista dos objetivos organizacionais. O homem está sempre disposto a se auto dirigir e autocontrolar a serviço de objetivos com os quais se compromete; (iii) O compromisso com os objetivos é dependente das recompensas associadas à sua consecução; (iv) O ser humano comum aprende, sob condições adequadas, não só a aceitar responsabilidades como a procurá-las; (v) A capacidade de usar um grau relativamente alto de imaginação, de engenhosidade e de criatividade na solução de problemas organizacionais é mais amplamente distribuída na população do que geralmente se pensa; (vi) Nas condições da vida industrial moderna, as potencialidades intelectuais do ser humano estão sendo parcialmente usadas.

Por fim, HAMMER e CHAMPY (1993) e DAVENPORT (1994) vêem a tecnologia, especialmente a tecnologia da informação, como um capacitador essencial dos processos de mudança, porque ela viabiliza projetos de trabalho mais ágeis, menos onerosos e mais eficazes, que respeitam as hipóteses assumidas, anteriormente, sobre as pessoas e as organizações.

#### **IV PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO E SUAS HIPÓTESES SOBRE AS PESSOAS, AS ORGANIZAÇÕES E A TECNOLOGIA.**

Nas organizações, o controle interno é objeto do interesse de três categorias de profissionais. Os contadores demandam o controle interno para terem um mínimo de garantias de que as transações registradas nos sistemas de contabilidade realmente aconteceram, respeitam as políticas e as normas vigentes nas organizações e no país, e que os valores envolvidos estão corretos. Os auditores internos são responsáveis pela verificação independente e atualização dos controles internos. Os auditores externos baseiam-se em avaliações do controle interno para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado para a aplicação dos testes de auditoria necessários para subsidiar uma opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável.

Formalmente, denomina-se sistema de controle interno ao plano de organização e aos métodos e procedimentos que o acompanham para (a) salvaguardar os ativos, (b) propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, (c) promover a eficiência das operações, e (d) incentivar o respeito às políticas gerenciais (NISWONGER; FESS (1977); HORNGREN (1972)).

##### **IV.1 Princípios do Controle Interno**

Os princípios de controle interno foram derivados da experiência cotidiana de contadores e auditores com a preservação da segurança das operações e do patrimônio das organizações; e com a garantia da precisão e da confiabilidade das informações evidenciadas

nas demonstrações financeiras<sup>2</sup>. Exibe-se, a seguir, uma das versões aceitas dos princípios de controle interno ((NISWONGER; FESS (1977); HORNGREN (1972); SEILER (1975)) :

Princípio nº 1: As organizações devem ser estruturadas de tal forma que os limites da autoridade de seus funcionários fiquem claramente estabelecidos e que cada um seja responsabilizado por seus atos e decisões.

Princípio nº 2: Separação da responsabilidade sobre operações relacionadas. Para reduzir as possibilidades de ocorrerem ineficiências, erros ou fraudes, a responsabilidade por uma seqüência de operações relacionadas deve ser dividida entre duas ou mais pessoas.

Princípio nº 3: A autoridade sobre as funções de (a) registro, (b) custódia de ativos e (c) autorização para movimentar ativos ou incorrer em passivos deve ser delegada a três pessoas distintas. Esse é um requisito para os registros contábeis funcionarem como prova independente das operações das organizações e para as transações realizadas respeitarem as normas vigentes na empresa e no país.

Princípio nº 4: Pessoal competente e confiável. Os funcionários devem receber encargos e responsabilidades compatíveis com suas habilidades, interesses, experiências e nível de confiabilidade.

Princípio nº 5: Rotação de deveres ou de cargos. Pessoas que ocupam posições críticas nas organizações devem periodicamente trocar de posição com seus pares. Essa providência, além de contribuir para a formação de uma equipe de generalistas, tende a desencorajar desvios em relação aos procedimentos prescritos.

Princípio nº 6: Técnicas e procedimentos claramente definidos devem ser combinados com medidas de segurança adequadas. Os sistemas de controle interno recorrem à formalização, ao compartilhamento de riscos (seguro - fidelidade, por exemplo,) e a equipamentos de diversos tipos para determinar o comportamento das pessoas.

---

<sup>2</sup> Veja em HORNGREN (1972) uma descrição sucinta da fraude cometida na McKesson & Robbins nos anos 30. Esse caso motivou "uma importante alteração nos procedimentos de auditoria": os auditores, desde então, passaram a acompanhar a verificação física dos inventários.

Princípio nº 7: Viabilidade financeira. A complexidade e os custos de um sistema de controle interno devem sempre ser compatíveis com os benefícios que ele proporciona.

Princípio nº 8: Revisão independente. Para determinar se os princípios de controle interno estão sendo aplicados eficazmente, o sistema deve ser periodicamente revisto por auditores internos independentes dos funcionários responsáveis pelas operações.

Princípio nº 9: Integração das tarefas e funções. A separação da responsabilidade por operações relacionadas e das funções de registro, custódia de ativos e autorização para movimentar ativos ou incorrer em passivos, exige, como contrapartida, que se cuide permanentemente da integração das tarefas e funções sob pena de se ter operações ineficientes e ineficazes.

## **IV.2 Hipóteses a Respeito das Pessoas, Organizações e Tecnologia**

O controle interno, tal como a reengenharia de processos, estabelece normas para o projeto de trabalho que também estão baseadas em hipóteses sobre as pessoas, as organizações e a tecnologia. Esta seção apresenta inicialmente hipóteses sobre o comportamento humano sugeridas por pesquisas anteriores; e conclui especulando sobre as hipóteses relativas às organizações e à tecnologia.

Considerando que a função da contabilidade gerencial é, na sua essência, comportamental, e que o escopo dos sistemas de contabilidade gerencial é influenciado fortemente pela visão que os contadores, que os projetam e operam, têm do comportamento humano, CAPLAN (1966) postulou um conjunto de hipóteses comportamentais que, na sua opinião, determinam as escolhas dos contadores, na prática, e estão implícitas em grande parte do que é escrito e ensinado sobre contabilidade. Das 15 hipóteses formuladas, 7 são particularmente relevantes para este trabalho:

- 1 Hipóteses sobre o comportamento dos participantes das organizações:
  - 1.1 Os participantes das organizações são motivados principalmente por forças econômicas;
  - 1.2 O trabalho é uma tarefa desagradável que as pessoas evitarão sempre que possível;
  - 1.3 Os seres humanos são, em geral, ineficientes e esbanjadores.
  
- 2 Hipóteses sobre o comportamento dos gerentes:

- 2.1 O papel do gerente é maximizar os lucros da sua empresa;
- 2.2 Para desempenhar o seu papel, o gerente precisa controlar as tendências dos funcionários a serem preguiçosos, esbanjadores e ineficientes;
- 2.3 A essência do controle gerencial é a autoridade. A autoridade suprema dos gerentes resulta da habilidade que eles têm de afetar a estrutura de recompensas econômicas;
- 2.4 Deve existir um equilíbrio entre a autoridade que uma pessoa tem e sua responsabilidade por desempenho.

Numa segunda oportunidade, CAPLAN (1968) realizou um estudo de campo para investigar as hipóteses comportamentais adotadas por contadores gerenciais e gerentes não contábeis de diferentes empresas. Através de um questionário fechado, foram entrevistados 40 contadores e gerentes de 5 empresas industriais de tamanhos variados, selecionadas por adotarem uma visão da administração e da contabilidade mais "moderna" que a média. Ele concluiu que contadores e gerentes tendem a adotar uma visão mais "tradicional" do comportamento humano, tal como especificado nas hipóteses referidas anteriormente.

Baseando-se nas pesquisas de CAPLAN (1966 e 1968), CARMICHAEL (1970) deduziu que a função dos sistemas de controle interno também é influenciar o comportamento humano e que, conseqüentemente, a natureza e a forma que esses sistemas assumem é determinada pela visão do comportamento humano adotada pelos contadores que os projetam, operam e auditam. Tendo revisto alguns textos de contabilidade, auditoria e controle interno, ele formulou, de maneira tentativa, as hipóteses sobre o comportamento humano que sustentam o projeto, a operação e a auditoria desses sistemas. São elas:

Hipótese nº 1: Os indivíduos têm uma inerente fraqueza mental, moral e física; portanto os métodos e as medidas de controle interno são necessários para se preservar a segurança dos ativos, a confiabilidade das informações e a produtividade dos sistemas de informações.

Hipótese nº 2: Um sistema de controle interno eficaz impedirá um indivíduo de cometer fraudes através de ameaça de exposição imediata.

Hipótese nº 3: Um indivíduo independente, isto é, situado funcional e estruturalmente tal que não tenha que desempenhar ações incompatíveis, reconhecerá e denunciará irregularidades que cheguem ao seu conhecimento.

Hipótese nº 4: As conseqüências da aceitação de sugestões de cometimento de irregularidades serão normalmente consideradas proibitivas e, portanto, as probabilidades de conluio serão baixas.

Hipótese nº 5: O plano da organização é o único determinante de poder no sistema de processamento de informações.

Hipótese nº 6: As ações não especificadas pela organização formal são disfuncionais para a segurança dos ativos, a confiabilidade das informações e a produtividade dos sistemas de informações.

Hipótese nº 7: Um sistema de registro provê evidência adequada das ações, tais como a identificação do desempenho e a transferência da responsabilidade, isto é, a existência de evidência documental implica na existência anterior de ações concomitantes.

Hipótese nº 8: Não existem conflitos inerentes entre os objetivos de salvaguarda dos ativos, de confiabilidade das informações e de produtividade dos sistemas de informações.

As hipóteses sobre as pessoas que, na apreciação de CAPLAN (1966) e CARMICHAEL (1970), estão subjacentes aos projetos de sistemas de contabilidade gerencial e de controle interno são consistentes com a Teoria X de MCGREGOR (1980), também ela uma concepção pessimista sobre o comportamento humano nas organizações<sup>3</sup>.

As características das organizações que mais facilmente se adaptam aos processos concebidos de acordo com os princípios de controle interno estão descritas parcialmente em listas desses princípios publicadas por diferentes autores. SEILER (1975) afirma que os sistemas de controle interno devem comunicar as responsabilidades de todo o pessoal administrativo de forma fixa e clara, e garantir que uma atividade da companhia seja automaticamente verificada por outra atividade, com um mínimo de duplicação de esforços. NISWONGER e FESS (1977) destacam a necessidade dos sistemas de controle interno evitarem a existência de áreas de responsabilidade superpostas ou indefinidas, para os empregados trabalharem eficientemente. HORNGREN (1972) recomenda que um bom

---

<sup>3</sup> A Teoria X de MCGREGOR (1980) assume que: (i) O ser humano, de modo geral, tem uma aversão essencial ao trabalho e o evita sempre que possível; (ii) Devido a essa característica humana de aversão ao trabalho, a maioria das pessoas precisa ser coagida, controlada, dirigida, ameaçada de punição para que se esforce no sentido da consecução dos objetivos organizacionais; e (iii) O ser humano, de modo geral, prefere ser dirigido, quer evitar responsabilidade, tem relativamente pouca ambição, e quer garantia acima de tudo.

sistema de controle interno deve incluir itens como unidade de comando, especialização de esforços, procedimentos repetitivos, verificações automáticas, formulários concebidos para evitar erros e omissões e controle de documentos. CARDOZO (1994) ressalta que para se diminuir os riscos de erros, voluntários ou não, as tarefas devem estar previstas no manual de organização. Enfim, pode-se reconhecer facilmente nessas características, traços marcantes do sistema gerencial mecanicista proposto por BURNS e STALKER (1961) e do modelo de controle para a administração da força de trabalho enunciado por WALTON (1985).

Os sistemas de controle interno utilizam, sempre que possível, a tecnologia para reduzir as ocorrências de erro de qualquer natureza e aumentar a confiabilidade dos processos de registro de dados e elaboração de relatórios. Isso está previsto em algumas listas de princípios de controle interno. Por exemplo, CARDOZO (1994) recomenda o uso de "engenhos mecânicos" para registro automático de operações como forma de se evitar erros e manipulações e aumentar a eficiência dos sistemas de controle. NISWONGER e FESS (1977) incluem entre as medidas de segurança a serem usadas nos sistemas de controle interno vários tipos de equipamento, tais como caixas registradoras e bombas de gasolina que continuamente registram as transações de venda das empresas.

## **V PRINCÍPIOS DA REENGENHARIA DE PROCESSOS VS. PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO**

Antes de se comparar os princípios da reengenharia com os de controle interno, é oportuno sublinhar as diferenças entre as motivações dessas duas abordagens para o projeto de trabalho. O QUADRO 1 contém as definições da reengenharia de processos e do sistema de controle interno, ambas apresentadas anteriormente.

## QUADRO 1

### Reengenharia de Processos vs. Controle Interno

REENGENHARIA DE PROCESSOS é o repensar fundamental e a reestruturação radical dos processos empresariais para alcançar melhorias drásticas em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho, tais como custos, qualidade, atendimento e velocidade.

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO é composto pelo plano de organização e pelos métodos e procedimentos que o acompanham para (a) salvaguardar os ativos, (b) propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, (c) promover a eficiência das operações e (d) incentivar o respeito às políticas gerenciais.

A definição de reengenharia de processos não deixa dúvidas de que ela é orientada para o futuro e seu objetivo é propiciar às organizações a conquista de **vantagens competitivas** através do aumento da produtividade do trabalho e da qualidade dos produtos e serviços oferecidos, e da redução dos custos e do tempo necessário para atender às demandas de clientes cada vez mais exigentes e cientes de seus direitos. O sistema de controle interno, por outro lado, tem como principal finalidade preservar a **segurança do patrimônio e das operações das organizações e a qualidade das informações apresentadas nas demonstrações financeiras**. A promoção da eficiência das operações, embora esteja incluída na definição do sistema de controle interno, ocupa honroso terceiro lugar em relação às preocupações com a segurança do patrimônio e das operações e com a qualidade das informações financeiras. Ela é, de fato, mais uma restrição para as iniciativas de projeto de sistemas do que um resultado almejado.

Considerando o pressuposto, explicitado na introdução, de que as diferenças entre os propósitos da reengenharia de processos e do controle interno influenciam decisivamente (1) a retórica dos defensores de cada uma dessas abordagens, (2) as hipóteses que eles assumem a respeito das pessoas, das organizações e da tecnologia, e, por conseguinte, (3) os princípios que norteiam suas escolhas no desenvolvimento de projetos de trabalho, apresenta-se a seguir uma análise comparativa de princípios e de hipóteses.

## V.1 Análise Comparativa dos Princípios

O QUADRO 2 confronta os princípios da reengenharia de processos com os de controle interno. A distribuição desnivelada dos princípios no QUADRO contribui para evidenciar que não há qualquer correspondência entre eles. Os números foram usados simplesmente para dar um sentido de ordem dentro de cada grupo.

### QUADRO 2

#### Princípios de Reengenharia de Processos vs. Princípios de Controle Interno.

Reengenharia de Processos	Controle Interno
1. Vários serviços são unificados.	1. A autoridade e a responsabilidade dos funcionários devem ser claramente estabelecidas.
2. Os trabalhadores planejam e executam suas atividades.	2. Separação de responsabilidades sobre operações relacionadas.
3. Respeita-se a ordem natural no desempenho das etapas de um processo.	3. A autoridade sobre as funções de registro, custódia de ativos e autorização para movimentar ativos ou incorrer em passivos deve ser delegada a três pessoas distintas.
4. Os processos têm múltiplas versões.	4. Pessoal competente e confiável.
5. O trabalho é realizado onde faz mais sentido.	5. Rotação de deveres ou de cargos.
6. As verificações e controles são reduzidos.	6. Técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas.
7. As reconciliações são minimizadas.	7. Viabilidade financeira.
8. Gerentes e equipes de caso proporcionam um único ponto de contato entre organizações e clientes.	8. Revisão independente.
9. Prevaecem operações centralizadas/descentralizadas híbridas.	9. Integração das tarefas e funções.

A avaliação concomitante dos princípios exibidos no QUADRO 2 demonstra que eles pertencem a três categorias diferentes. A primeira reúne os princípios conflitantes. Enquanto a reengenharia de processos determina que os serviços sejam unificados (princípio nº 1) e os trabalhadores planejem e executem suas atividades (princípio nº 2); o controle interno requer a separação da responsabilidade por tarefas seqüenciais (princípio nº 2), a delegação, a três pessoas distintas, dá autoridade sobre as funções de registro, custódia de ativos, e autorização para movimentar ativos ou incorrer em passivos (princípio nº 3), e a adoção de técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas (princípio nº 6).

A segunda categoria congrega os princípios que são coincidentes na sua essência, mas foram construídos caprichosamente para serem consistentes com a retórica que sustenta estas duas propostas para o projeto dos processos empresariais. Ela inclui os princípios 4, 6 e 7 da reengenharia de processos e os princípios 6 e 7 do controle interno. A padronização dos processos de trabalho está prevista no sexto princípio de controle interno (técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas) e no quarto princípio da reengenharia de processos (os processos têm múltiplas versões). A determinação de que a complexidade e o custo dos sistemas de controle sejam compatíveis com os benefícios que eles proporcionam está evidente no sétimo princípio de controle interno (viabilidade financeira) e no sexto (as verificações e controles são reduzidos) e sétimo (as reconciliações são minimizadas) princípios da reengenharia de processos.

Finalmente, na terceira categoria estão os demais princípios. Em geral, eles podem coexistir numa mesma organização sem criar quaisquer constrangimentos. Talvez, em algumas poucas situações, haja necessidade de se proceder ajustes ou esclarecimentos. Observe que os sistemas de controle interno não requerem que os processos sejam desempenhados em ordem diferente da natural ou que o trabalho seja realizado onde não faça qualquer sentido. Tampouco exigem que as organizações desistam de combinar, no mesmo processo, os benefícios da centralização e da descentralização, se eles podem ser auferidos sem prejuízo da segurança das operações e do patrimônio, ou sem que coloquem em risco a qualidade das informações financeiras. Também não fazem qualquer restrição à designação de gerentes ou equipes de caso, desde que a autoridade e a responsabilidade desses funcionários sejam claramente especificadas.

Outrossim, os projetos de reengenharia não criam qualquer obstáculo a que se defina formalmente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários. A revisão

independente também não é rejeitada nos projetos de reengenharia<sup>4</sup>. A contratação de funcionários competentes e confiáveis, embora não integre a lista dos princípios da reengenharia, é, com certeza, um requisito importante de qualquer projeto de mudança organizacional, especialmente quando alavancada por tecnologia da informação. Talvez a grande diferença esteja no tipo de competência requerida dos funcionários. Lembre-se que, nos processos revistos pela reengenharia, as tarefas são unificadas e os trabalhadores planejam e executam suas atividades, ao passo que, nos processos concebidos segundo as normas de controle interno, o desempenho das tarefas deve obedecer a técnicas e procedimentos claramente definidos.

A próxima seção demonstra que os conflitos identificados entre os princípios da reengenharia de processos e de controle interno resultam naturalmente de diferenças entre as hipóteses nos quais eles se baseiam.

## **V.2 Hipóteses da Reengenharia de Processos vs. Hipóteses do Controle Interno**

O QUADRO 3 confronta as hipóteses sobre as pessoas, as organizações e a tecnologia que estão subjacentes aos princípios da reengenharia de processos com aquelas que suportam os princípios de controle interno. Elas foram revistas para que seus enunciados se tornassem mais claros e suas diferenças mais contundentes.

Na construção do referido QUADRO, foram usadas as expressões Teoria Y e Teoria X, cunhadas por MCGREGOR (1980), para designar, respectivamente, as hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno acerca do comportamento humano nas organizações, por serem bastante difundidas na comunidade acadêmica e empresarial, e por comunicarem de forma parcimoniosa e precisa as hipóteses listadas, para cada uma dessas abordagens, anteriormente.

As hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno sobre as organizações foram substituídas, no QUADRO 3, pelas características que WALTON (1985)

---

<sup>4</sup> DAVENPORT (1994) afirma que a mudança organizacional associada à reengenharia de processos só pode ser imposta de cima para baixo; e que um consultor externo ou interno pode desempenhar um papel chave nos esforços de inovação. Ele acredita que profissionais de sistemas de informação, de alto gabarito, que geralmente têm uma visão geral da organização e podem ser politicamente neutros (independentes ?) em relação a determinados processos, são muitas vezes bem qualificados para servirem como consultores da reengenharia de processos.

atribui, respectivamente, às organizações que adotam o modelo de comprometimento e o modelo de controle para a administração da força de trabalho. Além de estarem mais bem articuladas que as hipóteses apresentadas nas seções antecedentes, elas são compatíveis com princípios de projetos de trabalho similares aos propostos pela reengenharia de processos e pelo controle interno<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Segundo WALTON (1985), os princípios de projeto de trabalho do modelo de controle são: (i) atenção individual limitada à realização do trabalho individual; (ii) o projeto de trabalho reduz a necessidade de habilidades, fragmenta o trabalho e separa o fazer do pensar; (iii) responsabilidade centrada no indivíduo; (iv) definição fixa do trabalho. E os princípios de projeto de controle do modelo de comprometimento são: (i) responsabilidade individual estendida para aperfeiçoar o desempenho do sistema; (ii) o projeto de trabalho aumenta o conteúdo do trabalho, enfatiza a tarefa inteira e combina o fazer com o pensar; (iii) uso freqüente de equipes como unidade básica de responsabilidade; (iv) definição flexível de obrigações contingente a condições variáveis.

### QUADRO 3

#### Hipóteses da Reengenharia de Processos e do Controle Interno Sobre as Pessoas, as Organizações e a Tecnologia.

Reengenharia de Processos	Controle Interno
Comportamento Humano Nas Organizações (McGREGOR, 1980)	
Teoria Y	Teoria X
Organização: Estrutura, Sistemas, Estilo, Políticas de Compensação & Expectativas de Desempenho (WALTON, 1985)	
Organização achatada com sistemas de influência mútua.	A estrutura tende a ser em camadas com controles de cima para baixo.
Coordenação e controle baseados mais em objetivos compartilhados, valores e tradições.	A coordenação e o controle baseiam-se em regras e procedimentos.
Ênfase da gerência na resolução de problemas, nas informações relevantes e na especialização.	Mais ênfase em prerrogativas e na autoridade conferida pela posição ocupada.
Diferenciais de <i>status</i> mínimos para desenfaturar a hierarquia inerente.	Símbolos de <i>status</i> distribuídos para reforçar a hierarquia.
Recompensas variáveis para criar justiça e reforçar as realizações dos grupos: distribuição de lucros e de ganhos.	Pagamento variável onde viável para prover "incentivo" individual.
Pagamento individual associado às habilidades e à maestria.	Pagamentos individuais associados à avaliação do trabalho.
Igualdade de sacrifícios.	Em caso de retração nos negócios, os cortes são concentrados nos funcionários horistas.
Ênfase em objetivos altos e ambiciosos que tendem a ser dinâmicos e orientados para o mercado.	Padrões medidos definem desempenho mínimo. A estabilidade é vista como desejável.
Tecnologia <sup>6</sup>	

<sup>6</sup> WALTON (1985) comenta, em seu texto, que " a aplicação de tecnologia baseada em computador tem implicações profundas para a evolução da administração da força de trabalho. Essa tecnologia tanto pode ser projetada para reforçar o modelo de controle como para facilitar transição para o modelo de comprometimento ".

A tecnologia é vista como um capacitador da mudança organizacional.

A tecnologia é utilizada para reduzir as incidências de erro de qualquer natureza e aumentar a confiabilidade dos processos de registro, armazenamento e recuperação de informações.

O exame dos objetivos, dos princípios e das hipóteses da reengenharia de processos e do controle interno fornece evidências de que os conflitos identificados entre os princípios dessas duas abordagens para o projeto de trabalho podem ser explicados pelas diferentes concepções que elas têm a respeito das pessoas, das organizações e da tecnologia; e de que as diferenças entre essas concepções resultam das motivações peculiares que deram origem a essas abordagens.

A reengenharia de processos é um dos frutos mais recentes da busca que professores, consultores e gerentes estão realizando por conceitos, técnicas e instrumentos que possibilitem às organizações a conquista de vantagens competitivas num ambiente tecnológico e comercial com alto grau de incerteza. O radicalismo das mudanças que ela recomenda e a expectativa de um futuro radiante admite uma visão otimista do comportamento humano nas organizações, faz com que seja natural contar com a contribuição de todos que tenham algum tipo de competência, e justifica a delegação de autoridade para funcionários que têm sob a sua responsabilidade processos inteiros. Formam-se, por conseqüência, organizações onde poucos especialistas convivem com funcionários que planejam e executam suas atividades, com supervisores que facilitam a execução dos trabalhos e executivos que lideram ao invés de controlarem resultados. Nessas organizações, cabe à tecnologia o papel de viabilizar a participação de funcionários competentes e motivados, garantindo assim que os benefícios esperados se concretizem.

Diferentemente, a preocupação com a segurança do patrimônio e das operações das organizações e com a confiabilidade e precisão dos dados utilizados pelos sistemas de contabilidade, inerente aos sistemas de controle interno, é produto de experiências bastante desconfortáveis e caras vividas por acionistas, credores, fornecedores, clientes, empregados, governos, gerentes, contadores e auditores<sup>7</sup>. Tais experiências motivam uma postura desconfiada e conservadora por parte dos contadores e auditores responsáveis pelo projeto organizacional<sup>8</sup>. Temerosos de que problemas passados venham a se repetir, eles

---

<sup>7</sup> WILLIAMS (1994) noticia, em sua coluna na revista *Management Accounting*, que durante o ano de 1993, as fraudes corporativas cometidas em 501 empresas consultadas pela KPMG Peat Marwick custaram aproximadamente US\$ 225 milhões. De acordo com a pesquisa, esses crimes foram facilitados por controles internos mal projetados ou usados de forma inadequada.

<sup>8</sup> Pesquisa realizada por SÁ (1982) indica que as principais causas de fraudes são: (i) cobrir perda em jogo, (ii) cobrir gastos com mulheres, (iii) levar padrão de vida mais alto e (iv) cobrir infortúnio. Para evitar as fraudes, SÁ (1982) recomenda que se tome especial cuidado com funcionários que: (i) possuem vício do jogo, ainda que este seja o promovido pelo poder público, (ii) freqüentam casas de diversões de alto luxo ou que possuem diversas mulheres às suas expensas, (iii) adquirem bens de valor superior às suas possibilidades de renda, ou (iv) promovem reuniões sociais

adotam uma visão pessimista do comportamento humano nas organizações e optam por reduzir, ao mínimo necessário, a autonomia dos funcionários. Para isso, contam com o auxílio de outros especialistas para a formalização das atividades e de supervisores para garantir que as normas sejam obedecidas. Como consequência, as organizações assumem as características que WALTON (1985) atribui ao modelo de controle para a administração da força de trabalho, e que BURNS e STALKER (1961) associam ao sistema gerencial mecanicista. Nesse contexto cabe à tecnologia complementar o aparato montado para restringir a ocorrência de erros, omissões ou fraudes que por qualquer motivo possam causar prejuízo aos diversos interessados no patrimônio e nos resultados das organizações.

## VI IMPLICAÇÕES DOS CONFLITOS ENTRE PRINCÍPIOS

As divergências entre os princípios da reengenharia de processos e os princípios de controle interno impõem que todos os encarregados de propor, aceitar ou implantar mudanças nos projetos de trabalho nas organizações façam escolhas e assumam a responsabilidade pelos benefícios ou prejuízos que delas procedam. Esta seção discute a situação dos administradores que estão revendo os processos de suas organizações; e das firmas de consultoria e auditoria que vendem serviços de reengenharia de processos e de auditoria externa, às vezes a um mesmo cliente.

Considerando que o controle interno é um sistema redutor de riscos porque visa, principalmente, a proteção do patrimônio e das operações das organizações, e que a reengenharia de processos favorece o aumento da rentabilidade esperada pela obtenção de vantagens competitivas, pode-se sugerir que os conflitos entre os princípios de controle interno e os da reengenharia de processos exigem que os administradores optem por projetos alternativos com níveis distintos de risco e rentabilidade. O senso comum e algumas evidências empíricas sinalizam que as atitudes dos administradores em relação ao risco e o

---

dispendiosas, com frequência, ou que levam vida social incompatível com a sua função. A KPMG (WILLIAMS (1994)) reafirma e complementa a lista de SÁ (1982), sugerindo que, para evitar fraudes, os administradores devem estar atentos aos seguintes indicadores: (i) mudanças no estilo de vida, hábitos de gasto ou comportamento dos funcionários, (ii) controles internos, procedimentos, políticas ou seguranças mal projetados ou ignorados, (iii) acompanhamentos inadequados de variâncias irregulares ou não explicadas nas informações financeiras, (iv) falta de itens nos estoques, (v) despesas ou compras anormalmente elevadas, (vi) desprezo aos resultados de auditorias externas ou internas, (vii) reclamações frequentes dos clientes, (viii) arquivos perdidos, e (ix) desprezo aos comentários dos funcionários.

grau de controle exercido por agentes externos (matriz, *holding*, governo etc) sobre as organizações estão entre as variáveis que podem explicar suas opções.

A afirmativa de que a atitude dos gerentes em relação ao risco determina, em parte, as escolhas que eles farão em condições de risco não é novidade e respeita o bom senso. No entanto, é especialmente importante, para este trabalho, submeter à apreciação dos leitores informações adicionais acerca da forma com que o grau de controle externo exercido sobre as organizações repercute no projeto organizacional.

Numa síntese de diversas pesquisas, MINTZBERG (1979) observa que três fatores associados ao poder fazem com que, ocasionalmente, as organizações adotem estruturas incompatíveis com suas condições pessoais (idade, tamanho, sistema técnico, e ambiente): (i) a presença de controle externo; (ii) as necessidades pessoais dos funcionários; e (iii) o poder das normas sociais expresso através da moda.

Quanto ao efeito da presença do controle externo, MINTZBERG (1979) conclui que as evidências empíricas são consistentes com a hipótese de que "quanto maior for o controle externo de uma organização, mais centralizada e formalizada será sua estrutura". A centralização e a formalização resultam dos meios que são, freqüentemente, empregados para o controle. O primeiro deles é a responsabilização do principal executivo por suas ações e o segundo, a submissão desse executivo a padrões e regras claramente definidos. Essas providências fazem com que o executivo se torne cauteloso ao agir, reservando para si decisões críticas ou então delegando-as a pessoas de sua estrita confiança; e se preocupe em justificar cada uma de suas ações, formalizando-as e documentando-as. Vez por outra, os controladores externos induzem a um nível maior de formalização do que o necessário para a racionalização das decisões através da imposição de demandas generalizadas.

Para demonstrar o potencial de centralização e formalização do controle externo, é oportuno evocar três casos recentes de intervenções de poderosos agentes externos nas atividades das organizações.

CASO 1: Em 3 de agosto de 1994, a revista Exame publicou, na seção Tecnologia, matéria sobre o uso de cópias não autorizadas de *softwares* nas empresas. Após relembrar as "experiências traumáticas" da Ceras Johnson, da Springer Carrier e do Banco Patente, três empresas que tiveram prejuízos substanciais com o uso de cópias ilegais de softwares, ela relata como os administradores da Confab e da Monsanto estão se precavendo contra possíveis processos por infração da Lei do *Software* de dezembro de 1987. A matéria inclui um quadro com cinco mandamentos, que se respeitadas, garantirão, no entender do autor, as

empresas contra o uso de cópias não autorizadas. São eles: (I) crie um controle central para evitar que cada departamento ou grupo de trabalho possa recorrer a procedimentos particulares; (II) estabeleça um padrão para que todos tenham acesso aos mesmos *softwares*; (III) enfatize as responsabilidades de cada usuário pelos *softwares* que utiliza; (IV) faça auditorias de três a quatro vezes ao ano, contando, sempre que possível, com o fator surpresa; e (V) facilite o acesso dos funcionários aos *softwares* requeridos para o desempenho de suas tarefas, evitando que eles recorram a cópias ilegais<sup>9</sup>.

CASO 2: Em novembro de 1991, as Orientações para Julgamentos Federais (Federal Sentencing Guidelines) tornaram-se lei nos Estados Unidos da América, responsabilizando as companhias pelos crimes federais cometidos por seus funcionários, ainda que sem o conhecimento de seus administradores. As companhias condenadas estão sujeitas a multas que, em certas circunstâncias, podem ultrapassar US\$ 290 milhões. Para proteger os acionistas, os empregados e demais interessados nos negócios das companhias, e atenuar as penalidades previstas, as Orientações requerem que as companhias mantenham programas formais permanentes para prevenir e detectar violações à lei. Sete passos são necessários para que esses programas atendam às Orientações: (I) conceber padrões de comportamento e procedimentos de acordo com as características das companhias; (II) responsabilizar altos funcionários pelos programas; (III) zelar para que autoridade não seja delegada àqueles que tenham propensão à conduta ilegal; (IV) comunicar, de forma eficaz, os padrões de comportamento e os procedimentos a todos os funcionários e outros agentes; (V) tomar todas as providências para obter obediência, ao invés de simplesmente articular o que significa a obediência; (VI) fazer cumprir os padrões de comportamento consistentemente; e (VII) cuidar para que as transgressões ocorridas não se repitam, revendo os programas se for necessário (KAPLAN; PERRY (1991); KAPLAN; DAKIN; SMOLIN (1993); e GOLDEN (1993)). A repercussão das Orientações na administração das subsidiárias de empresas norte-americanas no Brasil é objeto de um artigo publicado por CAIXETA (1994) na revista Exame.

CASO 3: O Jornal do Brasil noticiou, no caderno Negócios do dia 3 de dezembro de 1994, a decisão da Receita Federal de enquadrar, com base no artigo 29 do Código Penal Brasileiro,

---

<sup>9</sup> Curiosamente, o mesmo exemplar que incentiva as empresas a centralizarem e formalizarem para evitarem os problemas com o uso de cópias não autorizadas de *softwares*, conta, na reportagem de capa (O Outro Lado da Reengenharia), a história da Estrela, afirmando ter descoberto que a reengenharia é fonte de oportunidades, embora gere sobressaltos. Mais adiante, a revista comemora, no artigo intitulado A Reinvenção das Agências, o ingresso de conhecidas agências de publicidade na era da reengenharia. Esse número da Exame contribui, portanto, para demonstrar que não são triviais as decisões que os administradores devem tomar, ao rever os processos de suas empresas.

os Contadores das empresas que tenham cometido irregularidades como co-autores dos crimes fiscais e processá-los criminalmente, com base na lei 8.137, podendo condená-los a penas que vão de seis meses a cinco anos de prisão, além de impedi-los de exercer a profissão.

Os aludidos episódios envolvem intervenções distintas de agentes externos diferentes no Brasil e nos Estados Unidos da América. Porém, todos eles têm em comum o fato de reportarem situações onde a centralização e a formalização são mais do que prováveis e onde, possivelmente, os administradores reagirão emocionalmente a iniciativas de mudanças que possam ser consideradas radicais.

Nas firmas de auditoria e consultoria, o conflito entre os princípios da reengenharia de processos e os princípios de controle interno pode suscitar dúvidas e ensejar disputas, especialmente quando elas prestam serviços de auditoria e consultoria à uma mesma empresa. Uma de suas unidades, a responsável pelos serviços de auditoria externa, exigirá sempre a manutenção de um padrão mínimo de controle interno para que possa fornecer um parecer favorável a um custo aceitável. Por outro lado, tal nível mínimo de controle interno pode impor restrições excessivas aos projetos de reengenharia que interessam à unidade de consultoria. Portanto, também nas firmas de consultoria e auditoria, escolhas terão que ser feitas entre o nível mínimo de controle interno a ser exigido das empresas auditadas e o "radicalismo" das mudanças propostas pelas equipes de consultoria nos projetos de reengenharia. Dentre os fatores que podem interferir nessas escolhas estão as definições de relevância adotadas por consultores e auditores, e a intensidade do controle exercido por agentes externos sobre as firmas de auditoria e consultoria e sobre as empresas cliente.

A relevância é um critério capital para a reengenharia de processos. HALL, ROSENTHAL e WADE (1993) reuniram evidências de que diversos projetos deixaram de alcançar os resultados esperados por terem coberto processos inadequados e/ou por não terem sido conduzidos com a profundidade devida. Eles identificaram dois fatores fundamentais para se converter as melhorias nos processos em lucros a longo prazo. O primeiro é a abrangência dos processos (os processos devem ser definidos de forma ampla em termos de custos ou valor para os clientes); e o segundo, a profundidade (as revisões devem atingir o âmago da companhia, alterando significativamente os papéis e responsabilidades, as medidas e incentivos, a estrutura organizacional, a tecnologia da informação, os valores compartilhados e as habilidades). Num trabalho posterior, TENG, GROVER e FIEDLER (1994) recomendam que os projetos de reengenharia elejam sempre processos críticos para os objetivos estratégicos das organizações. Para selecioná-los, eles propõem o uso dos métodos da cadeia de valores e dos fatores críticos de sucesso.

A relevância também é considerada um critério importante por auditores externos na avaliação do sistema de controle interno e na aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Com certeza, eles estarão menos propensos a transigir no uso dos princípios de controle interno nos casos de processos relevantes para as organizações, embora existam algumas evidências fracas de que a severidade dos julgamentos sobre a materialidade seja atenuada pela duração do relacionamento entre as firmas de auditoria e seus clientes (BATES; INGRAM; RECKERS (1982)).

Como auditores e consultores concentram seus esforços em processos empresariais de reconhecida relevância para alcançarem seus objetivos, pode-se concluir que as definições de relevância adotadas por esses profissionais criarão diversas oportunidades de confronto sempre que estiver em questão a aplicação de princípios divergentes.

As firmas de auditoria, como as demais organizações, são controladas por diversos agentes externos. GOLDMAN e BARLEV (1974), afirmam que, em geral, tem-se reconhecido que os auditores, mesmo sem a existência de relações contratuais formais, são responsáveis pelos serviços que prestam a todos aqueles que tenham algum tipo de interesse no desempenho das empresas de capital aberto. Essa obrigação, nos Estados Unidos da América, já estava prevista no Federal Securities Act de 1933 e no Federal Securities Exchange Act de 1934. No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), para conceder o registro a uma firma de auditoria, exige, entre outras coisas, que ela faça constar de seu contrato social cláusula dispondo que " a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional, e que os sócios responderão, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade " (Instrução CVM no. 216, de 29 de junho de 1994).

Além de serem responsáveis pelos serviços que prestam a todos os interessados no desempenho das empresas, as firmas de auditoria, no Brasil, são disciplinadas e controladas por agentes normativos e fiscalizadores do governo, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN).

A CVM inclui entre os deveres e responsabilidades dos auditores: (i) a elaboração de " relatório circunstanciado, a ser endereçado à administração da entidade auditada, contendo observações a respeito das deficiências ou da ineficácia dos controles internos e procedimentos contábeis da entidade auditada "; e (2) a comunicação à " CVM de circunstâncias que possam configurar atos praticados pelos administradores em desacordo com as disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e /

ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, atos estes que tenham, ou possam vir a ter, reflexos sobre as demonstrações contábeis auditadas e eventuais impactos nas operações da entidade ". O descumprimento dessas determinações sujeita os auditores a penalidades que vão desde uma simples advertência até o cancelamento dos seus registros, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis (Instrução CVM no. 216, de 29 de junho de 1994).

O Banco Central do Brasil (BACEN), por sua vez, exige que os auditores independentes, como resultado do exame dos livros, registros contábeis e documentos, apresentem aos administradores das instituições auditadas e ao Departamento Central de Fiscalização do BACEN, ou Unidades Regionais que jurisdicionem as instituições, relatórios circunstanciados de suas observações relativas às deficiências ou à ineficácia dos controles contábeis internos e ao descumprimento de normas legais e regulamentares. " Eventuais falhas ou irregularidades constatadas pela fiscalização do BACEN, no trabalho executado pelos auditores, serão comunicadas ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e à CVM, em processo devidamente instruído para possibilitar a apuração das responsabilidades e, se for o caso, a instauração do competente inquérito administrativo ". Adicionalmente, " O BACEN poderá, a qualquer tempo, sustar, em caráter temporário, a realização de trabalhos de auditoria, em instituições por ele autorizadas a funcionar, por auditores cujo desempenho, a seu critério, não seja compatível com os interesses de segurança e fortalecimento do sistema financeiro, durante o período em que a CVM e o CFC estiverem apreciando, nas áreas de suas competências, as falhas e irregularidades constatadas pela fiscalização do BACEN " (BACEN, Resolução no. 1.007, de 2 de maio de 1985).

Conforme pode-se observar, as unidades das firmas de auditoria e consultoria, que prestam serviços de auditoria externa, têm suas atividades fortemente regulamentadas por agentes externos e estão expostas a penalidades severas pelo desrespeito aos regulamentos que regem o seu funcionamento, ou por prejuízos que venham a causar a terceiros. Ao contrário, as unidades que prestam serviços de consultoria, têm muito mais autonomia para trabalhar. São contratadas por opção de administradores interessados em projetos específicos de mudança, que as selecionam com base na confiança que tenham na competência de seus profissionais, na qualidade percebida nas propostas que apresentam e nos honorários que cobram. O fato de um projeto não produzir os resultados esperados, em geral, não cria para elas grandes problemas. Essas diferenças na intensidade do controle externo das unidades operacionais das firmas de auditoria e consultoria podem causar assimetria na distribuição interna de poder, fazendo com que, em condições normais, os principais executivos tenham que conceder prioridade às decisões dos auditores, isto é, tenham que optar por propostas de projeto de trabalho que atendam primeiramente aos princípios de controle interno.

O controle exercido por agentes externos sobre as organizações auditadas também condiciona o trabalho e o julgamento dos auditores externos. O Statement on Auditing Standards (SAS) No. 55, de abril de 1988, do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), determina que sejam consideradas as influências dos agentes externos na entidade, na análise de sua estrutura de controle interno para a auditoria das demonstrações financeiras. O pressuposto dessa exigência é de que o controle externo afeta as atitudes, as preocupações e as ações do conselho de diretores, dos gerentes, dos proprietários e de outros em relação ao controle e sua ênfase nas organizações. Conseqüentemente, os auditores estarão propensos a sancionar os níveis de centralização e formalização típicos das organizações submetidas a variados graus de controle externo.

Em síntese, as evidências reunidas indicam que, nas firmas de auditoria e consultoria, as condições são propícias ao confronto entre unidades operacionais distintas que prestam serviços aos mesmos clientes. Nelas, dois grupos de profissionais, auditores e consultores, pretendem aplicar princípios parcialmente conflitantes a processos que sejam relevantes para as empresas clientes. Os auditores, para defenderem suas propostas, contam com a força de importantes agentes externos (CVM, BACEN etc) que podem recorrer a medidas coercitivas para discipliná-los. Os consultores, por sua vez, somente dispõem do interesse dos administradores das empresas clientes. Mesmo assim, nos casos em que os processos a serem revistos envolverem atividades controladas por agentes externos, os administradores tenderão a rejeitar as propostas dos consultores, especialmente se elas reduzirem os níveis vigentes de centralização e formalização das suas organizações. Esses confrontos terão que ser resolvidos por auditores e consultores ou arbitrados pelos principais executivos da firma. Pode-se propor que os acordos realizados no âmbito das firmas de auditoria e consultoria, nos casos de aplicação de princípios conflitantes, são estratégicos porque restringem os resultados das iniciativas de reengenharia e, portanto, afetam a reputação das unidades de consultoria; e sinalizam para o mercado o nível de independência dos auditores, contribuindo, assim, para definir o valor dos pareceres emitidos.

Mais curiosa, ainda, é a situação das empresas que contratam duas firmas de auditoria e consultoria concorrentes, uma para opinar sobre as demonstrações financeiras e a outra, para realizar a reengenharia de processos. Nesse caso, deve-se esperar que, em conseqüência dos aludidos conflitos entre princípios, a implantação dos projetos de reengenharia dependa da aprovação prévia dos auditores independentes. Tal precedência resulta de assimetria na distribuição de poder induzida pela exigência legal de que as sociedades por ações de capital aberto submetam suas demonstrações financeiras à apreciação de auditores independentes, pelo controle externo exercido sobre as firmas de auditoria e

pelos efeitos adversos da substituição de uma firma de auditoria por outra, especialmente quando a segunda já esteja executando serviços de consultoria para a contratante.

A substituição de firmas de auditoria é sempre encarada com reservas por todos os atores do mercado. Em alguns casos ela está associada a eventos como a abertura de capital, a troca dos administradores e a preocupação com os honorários cobrados e a qualidade dos serviços prestados. Em outros, ela está associada a pareceres qualificados, à manutenção de métodos contábeis preferidos pelos administradores e a sérios problemas financeiros (SCHWARTZ; MENON (1985)). Por esse motivo, agentes normativos e fiscalizadores como a Securities and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos da América, e a CVM e o BACEN, no Brasil, requerem que as substituições sejam acompanhadas de justificativas elaboradas para restringir a autonomia dos administradores e preservar a independência dos auditores.

**BIBLIOGRAFIA:**

BATES, H.L.; INGRAM, R.W.; RECKERS, P.M.J. Auditor-client affiliation: the impact on "materiality ". Journal of Accountancy, v. 153, n. 4, p. 60-63, Apr. 1982.

BURNS, T.; STALKER, G.M. The management of innovation. London: Tavistock, 1961.

CAIXETA, N. Como os americanos combatem o roubo. Exame, v. 26, n. 24, p. 102-106, 23 de nov. 1994.

CAPLAN, E.H. Behavioral assumptions of management accounting. Accounting Review, v. 41, n. 3, p. 496-509, July 1966.

\_\_\_\_\_. Behavioral assumptions of management accounting - report of a field study. Accounting Review, v. 43, n. 2, p. 342-362, Apr. 1968.

CARMICHAEL, D.R. Behavioral hypotheses of internal control. The Accounting Review, v. 45, n. 2, p. 235-245, Apr. 1970.

CARDOZO, J.S.S. Controles internos. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 23, n. 87, p. 32-41, junho de 1994.

DAVENPORT, T.H. Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

GOLDEN, T.W. Employee crime can cost you millions. Management Accounting, v. 75, n. 2, p. 39-44, Aug. 1993.

GOLDMAN, A.; BARLEV, B. The auditor-firm conflict of interests: its implications for independence. The Accounting Review, v.49, n.4, p. 707-718, Oct. 1974.

HALL, G.; ROSENTHAL, J.; WADE, J. How to make reengineering really work. Harvard Business Review, v. 71, n. 6, p. 119-131, Nov./Dec. 1993.

HAMMER, M. Reengineering work: don't automate, obliterate. Harvard Business Review, v. 68, n. 4, p. 104-12, July/Aug. 1990.

HAMMER, M.; CHAMPY, J. Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

HORNGREN, C.T. Cost accounting: a managerial emphasis. 3.ed. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1972.

\_\_\_\_\_ ; FOSTER, G. Cost accounting: a managerial emphasis. 7.ed. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1991.

KAPLAN, J.M.; PERRY, W.K. The high cost of corporate crime. Management Accounting, v. 73, n. 6, p. 43-46, Dec. 1991.

\_\_\_\_\_ ; DAKIN, L.S.; SMOLIN, M.R. Living with the organizational guidelines. California Management Review, p. 136-146, Fall 1993.

McGREGOR, D. O lado humano da empresa. Rio de Janeiro: Martins Fontes, 1980. (Tradução do texto originalmente publicado pela McGraw-Hill em 1960).

MINTZBERG, H. The structuring of organizations. Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1979.

NISWONGER, C.R.; FESS, P.E. Accounting principles. 12.ed. Cincinnati, Oh.: South-Western, 1977.

SÁ, A.L. Fraudes contábeis. Rio de Janeiro: Ediouro - TecnoPrint, 1982.

SEILER, R. Accounting principles for management. 2.ed. Columbus: C.E. Merrill, 1975.

SCHWARTZ, K.B.; MENON, K. Auditor switches by failing firms. Accounting Review, v. 60, n. 2, p. 248-261, Apr. 1985.

TENG, J.T.C.; GROVER, V.; FIEDLER, K.D. Business process reengineering: charting a strategic path for the information age. California Management Review, v. 30, n. 3, p. 9-31, Spring 1994.

WALTON, R.E. From control to commitment: transforming work force management in the United States. In: CLARK, K. B.; HAYES, R. H.; LORENZ, C. The uneasy alliance: managing the productivity - technology dilemma. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1985.

WILLIAMS, K. News: corporate fraud is rampant. Management Accounting, v. 76, n. 2, p. 20, Aug. 1994.