

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**UM ESTUDO DA APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* À ATIVIDADE
DE AUDITORIA INTERNA**

Nazareno Habib Ouvidor Bichara

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2004

**Reitor da Universidade de São Paulo
Prof. Dr. Adolpho José Melfi**

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury**

**Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuaria
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

**Coordenador do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis
Prof. Dr. Fábio Frezatti**

NAZARENO HABIB OUVIDOR BICHARA

**UM ESTUDO DA APLICAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* À ATIVIDADE
DE AUDITORIA INTERNA**

Dissertação apresentada à Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo, como
requisito para a obtenção do título de
Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2004

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuarial da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Welington Rocha
Presidente

Prof. Dr. Miguel Juan Bacic
Membro

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Membro

Bichara, Nazareno Habib Ouvidor

Um estudo da aplicação do balanced scorecard à atividade da auditoria interna / Nazareno Habib Ouvidor Bichara. -- São Paulo, 2004.

135 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004
Bibliografia.

1. Gestão estratégica 2. Indicadores de produtividade 3. Auditoria interna 4. Estratégia organizacional I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 658.4012

**As mulheres da minha vida: Alfa, minha mãe;
Arlete, minha avó e Daniele Rabelo, meu grande
amor, dedico todo este trabalho, pelo amor,
compreensão e companheirismo ao longo desta
jornada.**

Agradeço, primeiramente, a Deus, pelo dom da vida e por ter permitido que eu chegasse até aqui.

Em especial ao Prof. Msc. Sérgio Fiúza de Mello Mendes, que acreditou no meu trabalho, incentivou-me e apoiou-me nesta jornada.

Ao Centro Universitário do Pará, por ter acreditado em meu trabalho, proporcionado condições financeiras para a realização desta pesquisa. A todas as pessoas pertencentes ao quadro do CESUPA, em especial à Sra. Elza Dantas e ao Sr. Nadson Alves.

Ao Prof. Dr. Wellington Rocha, pela colaboração prestada no desenvolvimento desta pesquisa, não somente como orientador, mas também como professor que sempre me incentivou e, acima de tudo, por seu conhecimento e seu senso crítico, que foram de extrema importância para que este trabalho fosse realizado com êxito.

À Universidade de São Paulo, especialmente na figura do Prof. Dr. Diogo Toledo Nascimento, que com sua postura rígida e, ao mesmo tempo amiga, contribuíram de forma única para o êxito do curso à Maria Lucia C. Leone (Malú), que sempre me atendeu nas horas de angústia, estando sempre disposta a encorajar-me e ajudar-me no que estivesse ao seu alcance.

Aos demais docentes do Mestrado em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, em especial àqueles que me ensinaram muito em sala de aula.

Ao Prof. Dr. Miguel Juan Bacic e ao Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro, pelas contribuições efetuadas na banca de qualificação e, sobretudo, pela importância atribuída aos futuros trabalhos a serem realizados nessa linha de pesquisa.

Em especial à minha mãe e à minha avó, por terem se privado de minha presença em muitos momentos em que me dedicava ao estudo, cujo apoio e carinho foram essenciais para a realização deste curso de mestrado. Ao meu irmão Sammy.

À minha noiva, Daniele Rabelo, pelo companheirismo, apoio nas horas difíceis e, principalmente, por ter sido a incentivadora desta jornada. Obrigado pela paciência exercitada e pelo grande amor demonstrado.

Aos amigos, Mourão e Calleguer, pela amizade demonstrada e pela troca de experiências, em seus apontamentos críticos, cujo apoio foi de vital importância para a conclusão desta pesquisa.

Aos amigos e irmãos, Alain e Patrícia Cohen, agradeço pela acolhida que me proporcionaram no tempo em que estive em São Paulo, que Deus os abençoe.

RESUMO

Este estudo descreve como a auditoria interna pode usar uma estrutura de *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão de performance estratégica do departamento, ao mesmo tempo em que responde às prioridades de mudanças do cliente e às estratégias corporativas. Inicialmente, foi realizado um levantamento bibliográfico sobre o assunto, para dar suporte ao estudo de apresentar uma estrutura de *Scorecard* para a auditoria interna. Desse levantamento, foi possível evidenciar os conceitos inerentes ao *Balanced Scorecard*, as definições encontradas na literatura, bem como aplicável também à auditoria interna. Foram identificados, também, aspectos da utilidade do *Balanced Scorecard* na auditoria interna. Os dados indicaram que, no momento apurado pela pesquisa, o *Balanced Scorecard* pode ser adaptado à auditoria interna, tendo em vista que a premissa utilizada é que o *Balanced Scorecard* pode ajudar aos auditores a descrever e comunicar a estratégia em um departamento de auditoria interna. O resultado alcançado mostra a viabilidade da utilização desse instrumento na auditoria interna, para que esta possa comunicar suas estratégias. Como produto desta pesquisa, pode-se evidenciar o estabelecimento de uma estrutura de *Scorecard* que, por ser bastante genérica, pode ser adaptada ao departamento de auditoria interna de qualquer empresa.

ABSTRACT

This study describes how the internal auditing can use a structure of Balanced Scorecard as a management tool of strategic performance of the department, in the same time it responds to the priorities of changes of clients as a corporate strategy. Initially, a bibliography research was made regarding the subject, to give support to the study of present one structure of Scorecard to the internal auditing. From such researchst, was possible to evidence the relative concepts of Balanced Scorecard, the definitions found in the literature, as well as the applicable to internal auditing. Aspects were also identified of the utilities of Balanced Scorecard in the internal auditing. The information indicated that, at the moment refined by the research, the Balanced Scorecard can be adapted by the internal auditing, considering that the premises used is that Balanced Scorecard may help the auditors to describe and communicate the strategy in one department of the internal auditing. The result achieved shows the fesability of the utilization of such tool in the internal auditing, enabling it to communicate its strategies. As a result of that research, we can evidence the establishment of one structure of Scorecard that, due to be rather generic, it may easily be adapted to the internal auditing department of any organization.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 01 - O <i>Balanced Scorecard</i> como estrutura para ação estratégica.....	25
Ilustração 02 - Visão abrangente do processo do <i>Balanced Scorecard</i>	31
Ilustração 03 - Mapa de estratégia: desenvolvimento do produto interno.....	34
Ilustração 04 - Uma estrutura de <i>BSC</i> para a auditoria interna.....	60
Ilustração 05 - As quatro perspectivas do <i>BSC</i> para auditoria interna.....	62
Ilustração 06 - 20 principais indicadores de desempenho do GAIN.....	63
Ilustração 07- Indicadores mais críticos de desempenho da auditoria interna.....	65
Ilustração 08 - 25 principais indicadores de desempenho do GAIN.....	66
Ilustração 09 - Mapa estratégico para a auditoria interna.....	68
Ilustração 10 - Metodologia do <i>BSC</i> para departamento de auditoria interna.....	72
Ilustração 11 - Métrica do desempenho do <i>Scorecard</i> direcionado pela estratégia.....	73
Ilustração 12 - Análise <i>SWOT</i> para desenvolver objetivos estratégicos.....	76
Ilustração 13 - Foco da auditoria interna: diferentes visões.....	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Mapa de estratégia: desenvolvimento do produto interno.....	35
Quadro 02 - Perspectiva gerência e/ou auditados.....	62
Quadro 03 - Gráfico contínuo dos indicadores de desempenho tendência e resultado.....	69
Quadro 04 - Inovação e competências.....	70
Quadro 05 - Matriz <i>SWOT</i>	77
Quadro 06 - Exemplo de matriz <i>SWOT</i>	77
Quadro 07 - 20 Indicadores de performance mais cotados pelos diretores de auditoria.....	84
Quadro 08 - Indicadores de desempenho - críticos.....	85
Quadro 09 - 25 Indicadores de desempenho - vitais.....	86
Quadro 10 - Resumo das respostas obtidas.....	104
Quadro 11 - Quadro da matriz <i>SWOT</i> da auditoria interna.....	105
Quadro 12 - <i>Scorecard</i> da métrica do conselho de administração.....	106
Quadro 13 - <i>Scorecard</i> da métrica do cliente.....	107
Quadro 14 - <i>Scorecard</i> da métrica do processo.....	108
Quadro 15 - <i>Scorecard</i> da métrica de competências e inovação.....	109
Quadro 16 - Sugestões de novos <i>Scorecards</i> para a métrica do conselho de administração.....	116
Quadro 17 - Sugestões de novos <i>Scorecards</i> para a métrica do cliente.....	117
Quadro 18 - Sugestões de novos <i>Scorecards</i> para a métrica do processo.....	117
Quadro 19 - Sugestões de novos <i>Scorecards</i> para a métrica de competências e Inovação.....	118
Quadro 20 - Resumo dos principais pontos identificados no estudo.....	122

ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i> ou Custeio Baseado em Atividades
ABB	Asea Brown Boveri
AHP	<i>Analytic Hierarchy Process</i>
AR	Área de Responsabilidade
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BSCOL	<i>Balanced Scorecard Collaborative</i>
CC	Centro de Custos
CFIA	<i>Competency Framework for Internal Auditing</i> ou Estrutura de Competências para a Auditoria Interna
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CR	Centro de Resultado
GAIN	<i>Global Auditing Information Network</i> ou Rede Global de Informação de Auditoria
GECON	Gestão Econômica
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> ou Instituto dos Auditores Internos
IT	Tecnologia de Informação
JIT	<i>Just-in-time</i>
PEMP	Progresso Efetivo e Medição de Performance
PPF	<i>Professional Practices Framework</i> ou Estrutura de Práticas Profissionais
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i> ou Forças, Fraquezas, Oportunidade e Ameaças
TQC	<i>Total Quality Management</i> ou Gestão da Qualidade Total

SUMÁRIO

Resumo.....	v
<i>Abstract</i>	vi
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Antecedentes do Problema.....	1
1.2. Justificativa	3
1.3. Formulação da Situação Problema.....	5
1.4. Objetivos	6
1.4.1. Objetivo Geral.....	6
1.4.2. Objetivo Específico.....	6
1.5. Delimitação do Estudo.....	6
1.6. Métodos e Técnicas de Pesquisa.....	7
1.7. Formatação, Referências Bibliográficas e Citações.....	8
2. <i>BALANCED SCORECARD</i>	9
2.1. Definição.....	9
2.2. Antecedentes ao <i>Balanced Scorecard</i>	12
2.3. Breve Histórico.....	13
2.4. Características Principais.....	15
2.5. Princípios de uma Organização e Pré-Requisitos para Utilização do <i>Balanced Scorecard</i>	22
2.6. Arquitetura Básica.....	24
2.7. Os Quatro Enfoques	26
2.8. Fatores Críticos de Sucesso	30
2.9. Indicadores de Desempenho.....	32
2.10. Mapas de Estratégias e Relação de Causa e Efeito.....	33
2.11. Gestão Econômica - GECON.....	36
3. AUDITORIA INTERNA.....	41
3.1. Breve Histórico da Auditoria Interna.....	41

3.2. Definição de Auditoria Interna.....	43
3.3. Características do Trabalho da Auditoria Interna.....	45
3.4. Missão, Importância, Necessidade e Objetivos.....	46
3.5. Enfoques da Auditoria Interna.....	49
3.6. Controle Interno, Auditoria Operacional e Auditoria de Gestão.....	50
4. ENFOQUE SISTÊMICO DO <i>BALANCED SCORECARD</i> E A AUDITORIA INTERNA	57
4.1. O <i>Balanced Scorecard</i> para o Departamento de Auditoria Interna.....	57
4.1.1. Características do <i>BSC</i> para a Auditoria Interna.....	59
4.1.2. Uma Estrutura de <i>BSC</i> para Departamento de Auditoria Interna.....	60
4.1.3. Mapas estratégicos	66
4.1.4. Uma Metodologia de <i>BSC</i>	70
4.2. Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna.....	78
4.2.1. Definições de Papéis de Mudanças da Auditoria Interna.....	80
4.2.2. Os Grupos de Clientes Diferentes e as Prioridades e Expectativas Oscilantes dos Clientes.....	81
4.2.3. <i>Benchmarking</i> de Indicadores de Desempenho Usando o <i>GAIN</i>	82
4.2.4. O Impacto da Estratégia Corporativa sobre a Estratégia Departamental.....	89
4.3. Críticas e Benefícios da Utilização do <i>Balanced Scorecard</i>	89
5. O ESTUDO DE CASO.....	91
5.1. Método da Pesquisa.....	91
5.1.1. Delineamento da Pesquisa.....	92
5.1.2. Técnicas de Coleta de Dados.....	94
5.1.3. Análise dos Dados.....	95
5.1.4. Limitações da Pesquisa.....	96
5.1.5. Protocolo do Estudo de Caso	97
5.1.6. Roteiro da Entrevista	99
5.2. Definição das Características Básicas da Empresa	100
5.3. Resultado do Levantamento de Dados do Estudo.....	103
5.4. Análises e Conclusões do Estudo de Caso.....	110
5.4.1. Pontos Coincidentes com a Literatura.....	110

5.4.2. Pontos Propostos na Literatura Não Encontrados no Caso	113
5.4.3. Pontos Encontrados no Caso Não Contemplados na Literatura.....	115
5.4.4. Sugestão de Novos <i>Scorecards</i> para a Auditoria Interna.....	116
5.4.5 Conclusão do Estudo de Caso	118
Considerações Finais.....	120
Bibliografia.....	126
APÊNDICES.....	133
Apêndice A – Carta de Encaminhamento a Empresa.....	134
Apêndice B - Formulário para Levantamento da Visão dos Objetivos Estratégicos	135

1 INTRODUÇÃO

1.1 Antecedentes do Problema

Com a globalização do mercado e as atuais condições de competitividade, muitas empresas recorrem à implantação de modernas estratégias de produção, tendo como parâmetros os princípios *Just - in - time* (JIT), Controle de Qualidade Total (TQC), sobretudo porque sua aplicação proporciona grandes avanços nos processos internos. Tal afirmativa é corroborada por Catelli e Guerreiro (1992, p. 2), ao ressaltarem que:

As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por processos de mudanças profundos, e como não poderia deixar de acontecer esses processos de mudanças tem impactado a economia brasileira e as empresas nacionais. Dentre os diversos aspectos destacam-se: QUALIDADE; COMPETIÇÃO; PRODUTOS; TECNOLOGIA DE PRODUÇÃO; NOVA ABORDAGEM DE PRODUÇÃO; FLEXIBILIDADE; FILOSOFIA DO "JUST IN TIME.

Aliado aos princípios de administração da produção, encontra-se um conjunto de técnicas compatíveis, que as empresas começam a dominar, fazendo com que os dirigentes se obriguem a repensar o processo de gerenciamento e auditoria de suas organizações.

Diante da necessidade de sobrevivência no mercado, bem como da conquista de novos mercados, o processo de auditoria se motiva à procura de novas metodologias para análise e gestão dessa área, em face das necessidades de seus clientes.

Atualmente se comenta muito sobre paradigmas, em especial aos definidores de condições especiais, com que cada organização funciona. São eles que determinam as características da organização, sua filosofia, sua cultura organizacional, seus produtos e serviços e a maneira como os colaboradores se comportam. Desse modo, mudar a cultura e a estrutura da empresa significa, necessariamente, mudar paradigmas ultrapassados. Mudar produtos e serviços impõe a revisão de certos paradigmas. Mudar processos empresariais, ou mudar a missão e o negócio da organização certamente são providências que se refletem diretamente nos paradigmas atuais. Como afirmam Catelli e Guerreiro (1992, p.2):

Os desafios a que são submetidas às diversas áreas da empresas (tecnologia, produção, marketing, finanças, recursos humanos, informática, suprimentos e controladoria), estão sendo superados pelas empresas que "se repensam" a nível da sua missão, das suas crenças e valores, a nível da postura gerencial e da mentalidade de seus colaboradores, da sua evolução tecnológica, da incessante busca da qualidade, da satisfação de seus clientes, pelas empresas, enfim, que buscam a excelência empresarial em todos os sentidos.

Diante das necessidades atuais, a Teoria dos Sistemas se apresenta de grande valia para a consolidação conceitual da gestão estratégica. Catelli *et al.* (2001, p. 36) discutem que, a despeito da complexidade dos assuntos que envolvem a empresa e a gestão empresarial, a abordagem sistêmica constitui uma metodologia apropriada para a delimitação, estruturação, estudo e para a compreensão desses assuntos.

Destaca-se que os dirigentes das empresas buscam um modelo ideal de atuação, que os auxiliem a enfrentar o crescimento da concorrência e as constantes mudanças ambientais. Tal afirmativa é corroborada por Maia e Pinto (2004, p. 1), quando afirmam que “A gestão contemporânea, baseada na visão sistêmica da empresa, está voltada para o atendimento das necessidades dos diversos grupos da sociedade e, concomitantemente, à garantia de sua própria sobrevivência.”

A colocação acima é enfatizada por Catelli *et al.* (2001, p. 29), quando expressam que:

[...] as empresas necessitam de uma abordagem “holística” para fazer face a seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informação, nos processos operacionais e fundamentalmente fomentar a competência das pessoas e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa.

Nesse movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios, o que estimula os gestores a trabalharem com novos modelos de decisão que, conseqüentemente, demandam novas informações. Nessa perspectiva Catelli e Guerreiro (1992, p. 3) alertam que “Não podemos esquecer que a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisão.”

Alguns clientes têm criticado a auditoria externa por avaliarem que ela se centra excessivamente sobre o passado, ao passo que a auditoria interna se caracteriza como órgão que presta conselhos e recomendações aos gestores das áreas, fundamentada em análises dos registros históricos, ocorridos nas operações do sistema de controle interno. Conforme afirma Namee (1997, p. 2): “Para acrescentar mais valor aos clientes e à organização, os auditores internos devem passar da focalização do passado para a focalização do futuro. Se o auditor centrar a sua atenção sobre os riscos, a auditoria fica mais vocacionada para cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão.” Por isso, o processo de auditoria percebe a necessidade de procurar novas metodologias para análise e gestão, as quais enfoquem essas novas exigências.

1.2 Justificativa

No contexto interno das organizações, o processo decisório, em seus diversos níveis, vem se tornando, cada vez mais, algo arriscado e incerto, o que reflete a imprevisibilidade a respeito da atuação de todos os envolvidos. Nesse sentido, o papel da auditoria interna precisa ser repensado, sobretudo porque a prática deve se tornar alvo de profundos debates, para que se alcance um verdadeiro avanço qualitativo.

O mercado impõe que os serviços sejam executados em curto espaço de tempo, além de apoiar um aumento considerável no valor do serviço prestado ao cliente (externo e interno), que sempre estiveram orientados para atender aos requisitos de ser um instrumento de administração, que auxilia no fornecimento de informações necessárias para decisões vitais de negócios.

O processo de auditoria deverá incorporar uma orientação fundamentada em processos e conceitos de análises de negócios, assim como estimular o início de um trabalho efetivo da equipe de auditoria, buscando essencialmente a utilização de instrumentos de automação que enfatizem o fornecimento de serviços mais eficazes e eficientes aos clientes. Ensejou-se, assim, a necessidade de implementação de uma ferramenta de gestão com o *Balanced Scorecard*, que objetiva traduzir a missão e as estratégias da organização, em um conjunto abrangente de medidas de desempenho, que servem de suporte para um sistema de medição e gerenciamento estratégicos.

O *Balanced Scorecard* pode ser entendido como uma abordagem estratégica de longo prazo, sustentada num sistema de gestão, comunicação e medição da performance, cuja implementação permite criar uma visão partilhada dos objetivos a atingir a todos os níveis da organização. Portanto, constitui um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia, sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, pois mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, do aprendizado e do crescimento. Contrastando com os sistemas de medição tradicionais, baseados exclusivamente na vertente financeira, o *Balanced Scorecard* direciona a organização para o seu futuro, definindo quais são os objetivos almejados e medindo a sua performance a partir das quatro perspectivas citadas.

O uso do *Balanced Scorecard* - *BSC* não causa conflito com quaisquer metas que sejam estabelecidas. Na realidade, ele permite tornar os objetivos financeiros explícitos e ajustá-los às unidades de negócio, nas diferentes fases de seus ciclos de vida e crescimento.

Todo *Scorecard* utiliza objetivos financeiros e humanos, relacionado-os à lucratividade, ao retorno sobre ativos e ao aumento de receitas, numa evidência que reforça o vínculo entre o *Balanced Scorecard* e os objetivos tradicionais das unidades de negócios.

De modo fundamental, os objetivos e as medidas de outras perspectivas do *BSC* deverão estar associados à consecução de um ou mais objetivos, seja em que perspectiva a empresa se dispuser direcionar. Toda medida selecionada para um *Scorecard* deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito, representativa para a unidade de negócios.

O *Scorecard* conta a trajetória da estratégia, partindo de objetivos de longo prazo, relacionando-os à seqüência de ações necessárias, em relação ao processo financeiro, de clientes, de processos internos e, por fim, de funcionários e sistemas, com o objetivo de produzir o desempenho econômico desejado em longo prazo, sem nunca perder de vista a qualidade total.

O *Balanced Scorecard* é definido de acordo com a estratégia de cada empresa e se constitui como um instrumento capaz de gerenciar a implementação da estratégia. Nesse sentido, faz-se necessário que os pesquisadores conheçam o assunto em questão, para então discutir, analisar e avançar, naquilo que estão vivenciando. Essa necessidade de entender o *Balanced Scorecard* e sua inter-relação com os processos de uma auditoria interna justificam a intenção da pesquisa a ser desenvolvida, configurando o problema que é motivação ao estudo. A fundamentação de um projeto dessa natureza se explica também por estar diretamente relacionado à área de concentração (Controladoria e Contabilidade), mas, sobretudo, pelo interesse que o docente tem por aperfeiçoar-se na área de auditoria, por ser área de domínio conexo e professor titular em nível de graduação, bem como exerce atividades profissionais relacionadas ao tema. Ante esse cenário, desenvolveu-se uma pesquisa que ensejou a necessidade da implantação de uma filosofia prática de gestão da performance das atividades de auditoria interna.

1.3 Formulação da Situação Problema

Alguns aspectos assumiram grande importância para que as auditorias garantissem sua continuidade no atual mercado globalizado e competitivo, aspectos esses que, até então, não eram considerados relevantes para a expansão dessas áreas, como descrito abaixo:

- os clientes extraíam maior valor do processo de auditoria;
- o trabalho de auditoria se tornará mais interessante em todos os níveis;
- análise dos desenhos dos processos;
- oportunidade de reduzir as horas de auditoria;
- gestão operacional.

Constata-se que o *Balanced Scorecard* pode proporcionar aos auditores a capacidade de monitoramento das estratégias, que estão sendo seguidas pela empresa através da análise de seus processos, além de poder incrementar o foco de seus trabalhos.

Tais fatores, atrelados às constantes mudanças tecnológicas e à rapidez da informação, podem refletir a questão do estudo, o que leva a uma maior interpretação elucidativa do enfoque, no seguinte questionamento: quais seriam as características básicas de um modelo de *Balanced Scorecard*, quando aplicado à área de auditoria interna?

É importante ressaltar que, na percepção de Bauer (1999, p. 2), num mundo imprevisível, em que pequenas causas podem gerar grandes efeitos, torna-se impossível distinguir de antemão quais questões serão táticas e quais serão estratégicas; estratégico e tático confundem – se, assim, de maneira indissociável.

O *Balanced Scorecard* pode causar impacto ao ser utilizado para incrementar mudanças nos trabalhos de auditoria interna, em que algumas metas devem ser estabelecidas para os objetivos do *Scorecard*, tendo como pressuposto básico entender e traduzir a missão e as estratégias das empresas através de indicadores de desempenho.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Desenvolver um estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* às atividades de auditoria interna.

1.4.2 Objetivos Específicos

A partir da situação problema, apresentada no objetivo geral do estudo, esta pesquisa voltou-se para os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as características básicas de um *Balanced Scorecard* que podem ser incorporadas à auditoria interna.
- b) Identificar os principais aspectos advindos da adoção de um *Balanced Scorecard* numa auditoria interna.
- c) Identificar e evidenciar os pontos constantes no estudo de caso que não foram encontrados na bibliografia selecionada neste estudo, bem como os pontos discutidos no referencial teórico e não identificados no estudo de caso.

1.5 Delimitação do Estudo

Este estudo de caso restringiu-se quanto a sua abrangência, por fazer um estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* à atividade da auditoria interna, bem como identificar as características básicas de uma estrutura de *Balanced Scorecard* quando aplicado à área de auditoria interna, em uma das maiores empresas exportadoras de suco de laranja do Brasil.

Em relação aos fundamentos teóricos, o estudo privilegiou a análise da estrutura do *Balanced Scorecard*, cuja aplicação é revelada no estudo de caso, abordando os principais pontos, fortes e fracos gerados. Em complementação, fez-se necessário abordar os conceitos de auditoria interna e o *Balanced Scorecard*, a fim de garantir uma visão de inter-relacionamento entre os mesmos.

O trabalho limitou-se a observar quais foram as características adotadas na estrutura sugerida por Frigo (2002) e se estas eram importantes para o modelo, bem como sua utilização e análise e proposições de melhoria no *Balanced Scorecard*, aplicado à auditoria.

O estudo voltou-se para a análise da auditoria interna e o *Balanced Scorecard* na empresa em estudo, por ter implantado essa metodologia em sua área.

Por se tratar de um estudo de caso, seus resultados não podem ser estendidos aleatoriamente às demais empresas que possuam o departamento de auditoria interna, tendo em vista que a amostra se limitou ao âmbito de uma única empresa.

Este trabalho aborda um estudo na área de Controladoria, sob o enfoque da Gestão Estratégica, por tratar do *Balanced Scorecard* aplicado à atividade de auditoria interna, por entender que esse aspecto é uma parte integrante da gestão estratégica. Entende-se que a auditoria interna é um órgão consultivo preocupado com o controle interno e salvaguarda dos ativos, podendo se correlacionar com o entendimento da Controladoria.

O conceito de Controladoria, neste estudo, baseia-se no discutido por Catelli *et al.* (2001, p. 344) que define:

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

1.6 Métodos e Técnicas de Pesquisa

Nesta pesquisa, utilizou-se o método de estudo de caso, sendo essa uma dentre diversas maneiras de se realizar um estudo. Diante desse pressuposto, Yin (2001, p. 19) afirma que “Em geral, os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘por que’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.”

Não obstante, faz-se necessário destacar que este trabalho centrou-se na revisão bibliográfica do assunto e utilizou-se do estudo de caso como investigação dos eventos da vida real para uma posterior confrontação com o referencial teórico levantado.

O detalhamento do método utilizado foi descrito no Capítulo 5 desta pesquisa, no qual também se encontra o procedimento utilizado.

A opção pela pesquisa bibliográfica fundamenta-se com o pensamento de Martins e Lintz (2000, p. 29) quando enfatizam que “A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos etc. Busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinado tema.”

As técnicas ou o instrumento de pesquisa dizem respeito ao que envolve a pesquisa. Lakatos e Marconi (2001, p. 107) afirmam que esses recursos se integram ao “conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são também, as habilidades para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos.”

Neste estudo foram utilizados os seguintes instrumentos:

- Entrevista com o gerente da área de auditoria interna da empresa para entendimento sobre a sua percepção dos conceitos do *Balanced Scorecard*;
- Análise de documentos internos;
- Entrevistas com os profissionais da área para conhecer a estrutura e contextualização dos processos e atividades;
- Observação direta do funcionamento das atividades da auditoria interna.

Para a estruturação deste estudo adotou-se a técnica de pesquisa denominada de método de estudo de caso que, segundo Martins e Lintz (2000) se trata de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real, denominada de pesquisa naturalística.

1.7 Formatação, Referências Bibliográficas e Citações

Para a elaboração física do trabalho (formatação, referências bibliográficas, citações e outros), foram utilizados os procedimentos normativos da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas: NBR 6023, NBR 10520 / 2002, além dos descritos no Manual do Mestrando e Doutorando da FEA/USP /ago. 2003.

2 BALANCED SCORECARD

2.1. Definição

Inicialmente denominado *Scorecard*, o novo modelo de medição de desempenho, o atual *Balanced Scorecard*, foi subsidiado, em seu projeto inicial, pelo Instituto *Nolan Norton*, onde David Norton, líder do estudo e principal executivo da instituição, assessorado por Robert Kaplan, passou a analisar várias medidas financeiras relativas a prazos de entrega do cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, além de eficácia no desenvolvimento de novos produtos através da empresa *Analog Devices*, em suas experiências no uso do *Scorecard*.

Alguns autores constroem definições sobre o conceito de *Balanced Scorecard*, que segundo Campos (1998) utiliza o termo “cenário balanceado”. Olve *et al.* (2001) utilizam o termo “condutores de performance”. Júlio e Neto (2002, p. 181), por sua vez, referem-se ao *Balanced Scorecard* como “cartão de pontos equilibrado”. Segundo Teixeira (2002, p. 26) uma tradução literal do termo *Balanced Scorecard* poderia ser “cartão de marcação equilibrada”, destacando aspectos importantes, tais como: único documento sumarizado ao alcance (ou não) da estratégia organizacional; exhibe indicadores que mostram a estratégia da empresa; auxilia o equilíbrio externo (acionista e cliente) com os indicadores internos (voltados para o negócio, inovação, aprendizagem e conhecimento).

Importante destacar que existem conceitos necessários para o entendimento do *BSC*, os quais consistem em: visão, missão, perspectivas e objetivos estratégicos.

Segundo Teixeira (2002, p. 27), a visão pode ser entendida como um ponto que se deseja alcançar em determinado prazo. Poderia ser entendido, também, como um sonho que é orientado para sua materialização, o que pode ser corroborado por Nigro (2001, p. 538) onde o sonho tem como função “guiar, controlar e alertar uma organização em seu conjunto para alcançar um conceito compartilhado da empresa no futuro”. Esta visão traz consigo a discussão de missão que, de acordo com Oliveira (1993, p. 108) é “a razão de ser da empresa”, que pode ser entendido como fruto de uma série de breves descrições que, no seu conjunto, mostram como a visão pode ser alcançada.

Outro aspecto levantado é o entendimento das perspectivas que também Nigro (2001) destaca como sendo: financeira e dos acionistas, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. Segundo Teixeira (2002, p. 27) essas perspectivas representam a visão

decomposta para o seu melhor entendimento, mostrando-a de forma panorâmica e facilitando o seu alcance.

Outros fatores são os objetivos estratégicos, que, segundo Nigro (2001) é a expressão da visão. Esses objetivos devem ser bem definidos para que todos tenham o mesmo entendimento das diretrizes estratégicas e do sucesso esperado.

O *Balanced Scorecard* é uma filosofia prática de gestão da performance das empresas e organizações, em que sua implementação precíua uma gestão eficaz da performance organizacional, pilarizada na visão e estratégia da empresa e traduzindo-a em indicadores de performance, permitindo, assim, a sustentação da estratégia da empresa com indicadores financeiros e não financeiros. Como afirmam Olve *et al.* (2001, p. 4):

um conjunto de medidas deliberadamente selecionado – apenas o suficiente para manter o percurso – (...) [usado] para alcançar e comunicar uma visão compartilhada da estratégia da organização para o seu desenvolvimento futuro. Como o termo implica, o *Scorecard* é uma ajuda para criar o ‘equilíbrio’ entre os vários fatores a serem considerados. O equilíbrio adotado reflete as escolhas estratégicas do negócio.

Desse modo, o *BSC* foi organizado em torno de quatro perspectivas distintas: financeira, do cliente, interna e de inovação e aprendizado.

O *Balanced Scorecard* é uma abordagem estratégica de longo prazo, sustentada num sistema de gestão, comunicação e medição da performance, cuja implementação permite criar uma visão partilhada dos objetivos a atingir a todos os níveis da organização. Como afirmam Kaplan e Norton (1997, p. 24) o *BSC* é “uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho”. Ressaltam também que “o *Scorecard* cria as bases de um sistema de gestão estratégica que ordena temas organizacionais, informações e um conjunto de processos gerenciais críticos.”

Contrastando com os sistemas de medição tradicionais, fundamentados exclusivamente na vertente financeira, o *BSC* reflete um equilíbrio entre objetivos de curto e de longo prazos, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho, direcionando-se para o atingimento de seus objetivos futuros. Tal entendimento é corroborado por Campos (1998, p. 25) ao afirmar que:

o cenário balanceado (“Balanced Scorecard”) é apresentado como uma metodologia emergente que permite o acompanhamento da situação dos negócios, pela análise dos resultados nas principais perspectivas financeiras e não financeiras, estabelecidas pela gestão estratégica com foco nas necessidades dos clientes e no

planejamento a longo prazo, possibilitando assim oportunidades para reorientar iniciativas, redirecionar recursos, e introduzir em tempo inovações e melhorias estratégicas.

Já para Teixeira (2002, p. 30) o “BSC é um conjunto, balanceado, de metas e indicadores que traduzem e representam a visão e as estratégias organizacionais, que são conceitos abstratos. em objetivos e metas concretos, com o propósito de garantir o alcance dessa visão e dessas estratégias”. O que se pode abstrair reside no fato de a organização caminhar para o sucesso, irá depender do balanceamento que deve existir entre os quatro indicadores, isto é, aplicados com graus de importância relativa porém equitativa, de forma que possibilita um desenvolvimento real e equilibrado. Esses indicadores financeiros e não financeiros estão inseridos na estratégia da organização, o que permite constantes correções de rumo para garantir que todas as metas e objetivos sejam atingidos.

Costa (2001, p. 52-56) critica as classificações de sistema de mensuração de desempenho e sistema de gestão estratégica, por considerá-las inadequadas. Portanto, sugere-se o tratamento de um sistema (no sentido amplo) de suporte decisório, pois se pretende reunir os elementos-chave para ser possível acompanhar o cumprimento da estratégia, conforme corroborado por Kallás (2003, p. 25).

Nesse contexto, podem ser tecidas críticas sobre o conceito, pois a finalidade do *Balanced Scorecard* vai além do que propõe o processo de tomada de decisão, sobretudo por enfocar, também, a comunicação da estratégia e o *feedback* de seu cumprimento.

Sumarizando e interpretando as definições apresentadas pelos diversos autores, pode-se afirmar que o BSC é uma arquitetura balanceada, de metas e indicadores que conta a visão e estratégia da organização, traduzindo-as em objetivos e metas concretas com o propósito de testar as hipóteses subjacentes à estratégia, garantindo o alcance da visão e das estratégias e induzindo a aprendizagem organizacional .

É pertinente destacar que o BSC é uma ferramenta que auxilia e motiva melhorias não incrementais em áreas críticas, com o desenvolvimento de produtos, processos, clientes e mercados, conforme afirmam Kaplan e Norton (1993). Essa constatação demonstra que o principal objetivo do BSC consiste no alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa, por meio das seguintes ações: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico, conforme descrito por Kaplan e Norton (1997, p. 11-15).

2.2 Antecedentes ao *Balanced Scorecard*

Destaca-se que a literatura registra diversos modelos conceituais, que se assemelham ou se complementam ao que propõe o *Balanced Scorecard*. Portanto, essa ferramenta não deve ser considerada como a única alternativa para a solução de problemas apontados no planejamento estratégico. Não obstante, além do enfoque desenvolvido, esses antecedentes também são discutidos por Kallas (2003, p. 29-33):

- Modelo de *Balanced Scorecard* de Maisel (1992): define quatro perspectivas, a partir das quais o negócio deve ser medido, porém em vez de utilizar uma perspectiva de aprendizagem e crescimento, este incorpora uma perspectiva de recursos humanos. Conforme afirma Kallás (2003, p. 29) “Assim, aparentemente a diferença entre os modelos de Kaplan e Norton e o de Maisel não é muito grande. A razão de Maisel usar uma perspectiva de pessoas separadas é que a direção deve ficar atenta à eficiência de uma organização e de seu pessoal e deve medi-la.”
- Pirâmide da performance (MCNAIR *et al.*, 1990): a pirâmide está baseada nos conceitos de administração da qualidade total, engenharia industrial e relatórios de atividades. Olve *et al.* (2001, p. 21-22) afirmam que “o modelo é orientado ao cliente e a estratégia, suportado por mecanismos de medição financeira e não-financeira.”
- PEMP (ADAMS; ROBERTS, 1993): o PEMP (Progresso Efetivo e Medição de Performance). Nessa perspectiva entende-se que é importante medir o que a empresa faz nas quatro áreas: medidas externas (clientes e mercados); medidas internas (eficácia e eficiência); medidas de alto a baixo (acelerar o processo de mudança); medidas de baixo para cima (delegar poderes e aumentar a liberdade de ação).
- *Tableau de Board*: de acordo com Costa (2001, p. 84-85), o modelo francês foi utilizado pela primeira vez na literatura em 1932, seu objetivo se baseava em dados físicos, para gerar informações para a tomada de decisões, uma vez que o modelo considerava a organização como um sistema. Em complemento, Kallas (2003, p. 31) expõe que: “Assim como um painel de instrumentos, o *tableau de board* apresenta um conjunto mínimo de indicadores que ajudam ou guiam o gestor a tomar decisões na pilotagem do negócio ou centro de responsabilidade.”

2.3 Breve Histórico

No ano de 1990, o Instituto *Nolan Norton*, através da Unidade de Pesquisa da KPMG, subsidiou um estudo que teve a duração de um ano, realizado a partir de diversas empresas, intitulado *Measuring Performance in the Organization of the Future*. Este estudo foi motivado pelo pressuposto de que os métodos existentes para avaliação de desempenho empresarial, que geralmente se apóiam nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos.

Os participantes desse estudo acreditavam que, depender de medidas de desempenho empresarial consolidadas, baseadas em dados financeiros, prejudica a capacidade das empresas, impossibilitando-as de criar valor econômico para o futuro. David Norton, principal executivo do *Nolan Norton*, foi o líder do estudo, tendo em Robert Kaplan um consultor acadêmico. Nessa época, representantes de dezenas de empresas – de manufatura e serviços, da indústria pesada e da alta tecnologia – se reuniam a cada dois meses, durante o ano de 1990, com a finalidade de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho.

O passo inicial do projeto deteve-se em examinar estudos de casos recentes, que tivessem relação com sistemas de mensuração de desempenho. O *Analog Devices*, por exemplo, descrevia uma abordagem para mensuração do índice de progresso em atividades de melhoria contínua. O estudo, também, esclarecia que a *Analog* estava utilizando um recém-criado *Scorecard* corporativo que continha, além de várias medidas financeiras tradicionais, outras medidas de desempenho relativas a prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, também eficácia no desenvolvimento de novos produtos. Várias idéias foram apresentadas durante a primeira etapa do estudo, entre as quais destacam-se: valor para o acionista, medidas de produtividade e qualidade e novos planos de compensação, mas os participantes logo se voltaram para o *Scorecard* multidimensional, por elegê-la como a ferramenta mais promissora.

As discussões em grupo conduziram à ampliação do *Scorecard*, que, a partir de então, se transformou em *Balanced Scorecard*, organizado em torno de quatro perspectivas distintas: financeira, do cliente, processos internos e de inovação e aprendizado. O próprio nome sugere o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho. Alguns participantes experimentaram protótipos de *Balance Scorecards*, a partir da aplicação em setores de suas empresas. A

conclusão do estudo, realizado em dezembro de 1990, documentou a viabilidade e os benefícios desse sistema equilibrado de medição estratégica.

A estrutura do *Balanced Scorecard* foi desenvolvida, inicialmente, como um modelo de medição de performance. Abaixo se apresenta uma linha cronológica sobre o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, tendo seu início com o estudo citado acima, desenvolvido no ano de 1990, com a investigação de 12 companhias (*Measuring Performance in the Organization of the Future*), conduzido por Robert S. Kaplan e David P. Norton.

Abaixo se relaciona uma escala do tempo com a história do *Balanced Scorecard*.

1990: A KPMG patrocina o estudo de um ano chamado *Measuring Performance in the Organization of the Future- Medindo a Performance na Organização do Futuro* (KAPLAN; NORTON).

1992: *Harvard Business Review, The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance – O Scorecard Balanced – Medidas que regem desempenho* (KAPLAN; NORTON).

1993: *Harvard Business Review, Putting the Balanced Scorecard to work – Colocando o Balanced Scorecard para funcionar* (KAPLAN; NORTON).

1996: *Harvard Business Review, Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System – Usando o Balanced Scorecard como um Sistema de Gestão Estratégica*” (KAPLAN; NORTON).

1996: Publicação do livro *The Balanced Scorecard – O Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON).

1997: Observada como uma das práticas de gestão mais importantes segundo a publicação *75 Years of Management Ideas and Practice – 1922-1997 (75 Anos de Idéias e Práticas de Gestão – 1922-1997)*, da *Harvard Business Review*.

1998: Estudo de Frigo e Krumwiede, estudo que indicava que 40% das empresas pesquisadas usavam o *Balanced Scorecard*.

1999: Pesquisa da Bain e Company, estudo indicava que 50% das empresas pesquisadas das 1.000 maiores companhias na América do Norte usavam o *Balanced Scorecard*.

2001: Publicação de *The Strategy-Focused Organization – A Organização de Enfoque Estratégico* (KAPLAN; NORTON).

Um resumo do grupo de estudo, de Kaplan e Norton, foi publicado em um artigo na *Harvard Business Review*, em 1992, o qual levou a uma segunda rodada de desenvolvimento do modelo do *Balanced Scorecard*. A publicação de Kaplan e Norton, intitulada de *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action – O Balanced Scorecard* (Traduzindo Estratégia em Ação), de 1996, resumiu o desenvolvimento e cenários das iniciativas do *Scorecard*. Em continuidade ao que desempenhava naquela época, o *Balanced Scorecard* continua desenvolvendo um sistema de medição de performance e um sistema de gestão de performance estratégica. A adoção da estrutura tem sido rápida e penetrante através de grupos industriais.

Em 1998, um estudo conduzido pelo Instituto de Contabilistas Administrativos, realizado por Frigo (2002 *apud* FRIGO; KRUMWIEDE, 1998) constatou que mais de 40% das companhias adotam uma abordagem de *Balanced Scorecard*. Um outro estudo, realizado pela Bain e Company, em 1999, descobriu que mais de 50% das 1.000 maiores companhias na América do Norte e 45% das maiores companhias da Europa utilizavam-se do *Balanced Scorecard*.

Em 1997, a *Harvard Business Review* designou o *Balanced Scorecard* como uma das práticas de gestão mais importantes dos últimos 75 anos. O livro mais recente de Kaplan e Norton sobre o *Balanced Scorecard*, com o título *The strategy-Focused Organization* (A Organização de Enfoque Estratégico), publicado em 2001, reflete a contínua evolução desse modelo inovador.

O *Balanced Scorecard* representa um marco no modo como as organizações descrevem, comunicam, medem e gerem a estratégia. Da mesma forma, ele continua evoluindo com o desenvolvimento de mapas de estratégia, impactando em áreas estratégicas, tal como a de recursos humanos, conforme afirmam Becker, Huselid e Ulrich (2001).

2.4 Características Principais

O *Balanced Scorecard* permite que sejam identificados processos estratégicos, ou seja, aqueles pontos que devem apresentar um desempenho excepcional para que a estratégia da empresa seja bem sucedida. Certamente o administrador do futuro enfatizará sua capacidade de aprender muito mais do que preservar especializações já conquistadas.

No terceiro milênio, o principal recurso econômico será o conhecimento. De acordo com a filosofia do *BSC*, executivos mais arrojados utilizam medidas de desempenho, a exemplo do próprio *BSC*. Tais ferramentas não servem apenas para conhecer e comunicar a estratégia, mas também para gerenciá-la. Na verdade, o *BSC* já deixou de ser exatamente um sistema de medição aperfeiçoado, para se transformar em um sistema gerencial essencial. Nesse contexto, o profissional do conhecimento poderá transformar os dados processados em benefícios para o cliente ou para a sociedade. Também é válido ressaltar que o aprendizado será o dogma sem o qual o ser humano não conseguirá evoluir. As saídas, certamente, voltam-se para a valorização da sabedoria sob investimentos significativos na área da educação, inclusive via mídia eletrônica, com a implementação de programas de educação básica. O enfoque sobre a questão dos comportamentos estratégicos dos empregados é abordado por Becker, Huselid e Ulrich (2001):

Em última instância, qualquer discussão sobre o papel estratégico dos recursos humanos ou do capital humano convergirá implicitamente para os comportamentos produtivos das pessoas dentro das organizações. [...] Do mesmo modo, definimos comportamentos estratégicos com o subconjunto de comportamentos produtivos que contribuem diretamente para a implementação da estratégia da empresa.

O *BSC*, munido de seu ferramental, possibilita tanto o gerenciamento das pessoas como ativo estratégico, quanto a demonstração da contribuição dos recursos humanos para o sucesso financeiro da empresa. O *BSC* é capaz de produzir maior impacto ao ser utilizado para induzir mudança organizacional.

Os altos executivos estabelecem metas para os objetivos do *Scorecard*, com três a cinco anos de antecedência que, se alcançadas, podem transformar a empresa. Nesse cenário, as metas deverão representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios. Assim, para alcançar ambiciosos objetivos financeiros os executivos devem estabelecer metas de superação para seus processos de atendimento aos clientes. As preferências dos clientes atuais e potenciais devem ser examinadas, com o intuito de procurar expectativas para garantir um desempenho excepcional.

Na realidade, seja qual for a empresa, é imprescindível que ela se antecipe às oportunidades, para melhor aproveitá-las e alavancá-las no momento certo, ou seja, um plano de ação é imprescindível. Certamente, a empresa poderia até mesmo criar condições para obter oportunidades. No entanto, conforme mencionado por Chiavenato (1996), as situações que melhor preparam o espírito das pessoas que trabalham nas empresas e as predisõem a mudanças são os momentos de crises e dificuldades, em que o *status quo* não consegue

corresponder de maneira adequada às demandas e exigências que são impostas à empresa pelo mercado, pelos clientes, pelos concorrentes e até pelos fornecedores. Conseqüentemente, esses momentos tornam-se oportunos para que a grande maioria das empresas desenvolva planos de mudanças, que lhes possa conduzir ao sucesso, com a utilização de um planejamento detalhado.

Ressalte-se que, atualmente, ao se observar o quadro de economia globalizante e altamente competitiva, as organizações necessitam de todas as estratégias que possam incrementar melhorias em sua performance geral. Num mundo que passa por mudanças aceleradas, caso os gerentes não estiverem dispostos a assumirem o papel de instrutores, consultores e mestres, acabam por serem eliminados e um consultor especialista passa a guiar a empresa, localizando problemas, impondo uma postura orientativa, oferecendo soluções específicas. Essa orientação mostra-se como um serviço que concretamente auxilia os administradores a analisar e resolver problemas de ordem prática e difundir técnicas gerenciais bem sucedidas, de uma empresa para outra.

Um método de melhoria das práticas de gestão da empresa pode ser desenvolvido por empresas de consultoria, consultores autônomos, órgãos de consultoria interna em grandes organizações do setor público ou privado, institutos de desenvolvimento gerencial e de produtividade, centros de assistência à pequena e média empresa e outras entidades interessadas no assunto e capacitadas a oferecer contribuições específicas no ramo. Becker, Huselid e Ulrich (2001) fornecem algumas informações para que esse tema seja trabalhado, relatando que:

Para gerenciar por mensuração, os líderes de recursos humanos devem manter-se sintonizados com as mudanças nos vetores de desempenho a jusante, respaldados por RH. [...] Do mesmo modo, é recomendável que se convidem gerentes de linha para identificar seus próprios produtos potenciais. Tudo isso é parte da construção de nova e poderosa parceria.

Atualmente, os estudiosos são unânimes ao apontar a tecnologia, a globalização, o conhecimento e as pessoas em relação de parceria, como responsáveis por forças motrizes, suficientes para provocar mudanças significativas nas organizações e nas filosofias administrativas. Muitos acreditam que a tecnologia é o principal propulsor de mudanças, porém, Campos (1998, p. 27) expõe que:

Apesar da alta tecnologia ter permitido a muitas empresas um rápido crescimento em áreas como a informática e comunicação, elementos chaves como o desenvolvimento de novos produtos, o estabelecimento de estratégias para canais de distribuição, o gerenciamento da cadeia global de suprimentos e as cambiantes

necessidades de informação e tecnologia, continuam sendo elementos fundamentais para o sucesso das organizações.

Muitos pesquisadores desconhecem o conhecimento acumulado por colaboradores das empresas, ao passo que poderiam ser utilizados para o progresso do entendimento da condição humana e, conseqüentemente, da empresa. Conforme afirma Campos (1998, p. 39):

Os colaboradores precisam ter consciência de que a sua função principal é a de contribuir espontaneamente para criar valor para os negócios com a sua experiência e seus conhecimentos. Os colaboradores deixam de ser simples números, ou variantes no cálculo de custos, e devem ser reconhecidos como a melhor fonte para a rápida solução de problemas.

A realidade das empresas reflete que estão se tomando cada vez mais globais, sendo que muitas ainda encaram as mudanças como algo difícil, vago, ambíguo, desconhecido, árido, complexo e incerto. Certamente, faz-se necessário envolver mais pessoas, com pontos de vista diferenciados, para desenvolverem a tarefa de modernizar as empresas, no sentido de estimular as mudanças e as inovações. Portanto, é ante a exigência de mudanças que muitas empresas buscam, continuamente, pela capacidade de adquirir, novos conhecimentos organizacionais.

Constata-se que há um conhecimento que todas as empresas já possuem, mas que somente agora se direciona à concentração da inteligência e da energia dos funcionários, numa contínua mudança, objetivando atingir os resultados desejados pela organização. Existem responsabilidades e recursos realmente únicos, que as organizações empresariais terão que desenvolver, a fim de manter a sua visibilidade, dada à extraordinária interdependência atual e que anuncia ser ainda maior no futuro.

Nesse cenário, demonstra-se pertinente sublinhar que o *BSC* ainda preserva as medidas financeiras tradicionais, mas as complementa do desempenho passado, com medidas dos vetores que impulsiona o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do *Scorecard* derivam da visão e estratégia da empresa, focalizando o desempenho organizacional sob as quatro perspectivas, supracitadas, incorporando o conjunto e objetivos das unidades de negócios, que ultrapassam as medidas financeiras.

Infere-se que a organização de aprendizagem, fundamentada na implantação e implementação de um planejamento organizacional, apresenta um perfil particularmente hábil no aprendizado do conhecimento organizacional: aprendizados intencionais, eficazes e conectados ao objetivo e à estratégia da organização; um conhecimento oportuno, que prevê

desafios, cria flexibilidade e agilidade. em meio a mudanças que caminham lado a lado com o aprendizado, criando raízes, cultivando uma visão holística e reservando os *insights*, especificamente para um pequeno grupo de pessoas em cargos-chave. Os executivos podem, a partir de então, avaliar até que ponto suas unidades de negócios geram valor para os clientes atuais e potenciais, além de estarem mais bem preparados para aperfeiçoarem as capacidades internas e os investimentos necessários em pessoal, sistemas e procedimentos, visando a melhorias no desempenho futuro.

Um outro processo gerencial acrescenta ao *Balanced Scorecard* um contexto de aprendizado estratégico, num processo que cria instrumentos para o aprendizado organizacional em nível executivo. Atualmente, os executivos não dispõem de um procedimento para receber *feedback* sobre sua estratégia e testar as hipóteses em que ela se baseia. No entanto, o *Balanced Scorecard* permite que se monitorem e ajustem a implementação da estratégia e, caso haja necessidade, até mesmo efetuem mudanças fundamentais na própria estratégia.

Evidencia-se que, desde a Revolução Industrial (século XVIII), os gerentes nunca tiveram tanto para aprender (e desaprender) sobre a arte da liderança empresarial quanto agora. Campos (1998, p. 15) expõe que “A chamada ‘Era Industrial’, que dominou o mundo dos negócios nos últimos 150 anos, está mudando estruturalmente todas as suas premissas operacionais”. Por outro lado, os historiadores podem até dividir o passado em incontáveis fragmentos, mas isso não seria coerente, porque em termos de mudança transformacional, houve apenas alguns poucos momentos decisivos na história, ao passo que cada um deles esteve associado à emergência de um sistema diferente de criação de riqueza. O *Balanced Scorecard* capta as atividades críticas de geração do valor, criadas pelos funcionários e executivos capazes e motivados na empresa. Preservando o interesse no desempenho de curto prazo, através da perspectiva financeira, o *BSC* revela os vetores de valor, para um desempenho financeiro e competitivo superior, realizado a longo prazo.

A organização do século XXI pode ser concebida como um veículo que não pode ser criado por meio de aperfeiçoamento contínuo. Portanto, ela somente poderá ser criada por meio de mudança radical e a única maneira de transformar as estruturas antigas e rígidas em estruturas, que permitam a adaptação, será possível quando se abandonar completamente o modelo organizacional do século passado, juntamente com as suposições em que ele se baseava. Campos (1998, p. 17) aborda essa concepção quando afirma que:

Com o advento da nova sociedade, muitos valores considerados fundamentais na “Era Industrial” passaram a serem vistos por alguns círculos como ultrapassados ou obsoletos. As empresas já não alcançam vantagens competitivas sustentáveis apenas com a produção de novas tecnologias e com brilhante gerência de ativos e passivos financeiros.

De fato, ao longo da última década, as empresas mais arrojadas vêm disponibilizando a seus clientes metodologias, ferramentas e práticas de gestão que viabilizem a busca de novos patamares competitivos. É a partir da experiência e do conhecimento adquirido nesses projetos que se tem tido a oportunidade de constatar a importância das pessoas para a viabilização de cada estratégia empresarial. Acreditando na viabilização da transformação empresarial, através da Gestão de Pessoas, elas têm estudado e tratado em profundidade as questões referentes a processos, tecnologias, modelos organizacionais e competências, a partir de uma visão integrada e focada no aspecto humano.

A Gestão de Pessoas tem sido um diferencial e vem sendo tratada de forma holística, alinhada à visão estratégica da organização, não estando limitada apenas às questões intrínsecas de Recursos Humanos. Além de contar com uma equipe de consultores especializados, algumas empresas têm o compromisso de disponibilizar a seus clientes os melhores recursos e conhecimentos presentes no mercado. Do mesmo modo, chegam igualmente a apresentar uma abordagem completa que viabiliza a adoção de um processo de gestão fundamentado em competências, que passam a ser a base para todos os sistemas típicos de Gestão de Pessoas.

Nesse método, são identificadas e tratadas as competências essenciais, estratégicas, de gestão e operacionais no contexto organizacional, assegurando o seu alinhamento com a cultura e a estratégia da empresa. Assim, estudam e propõem juntamente com seus clientes a implementação de novas formas de organização compatíveis com os requerimentos do negócio, principalmente com a cultura e valores da empresa e com a expectativa de clientes e funcionários. A reestruturação organizacional, sobretudo nas organizações com grande pulverização nacional ou até mesmo internacional, trata, também, questões referentes à centralização e descentralização de processos empresariais, definindo atribuições, papéis e responsabilidades para cada atividade.

É desse modo que o *Balanced Scorecard* constitui uma ferramenta de gestão e comunicação empresarial que permite o monitoramento, controle, desdobramento e implantação da estratégia empresarial, através da identificação de indicadores balanceados. Não se pode mais negar o fato de que a constante transformação nas organizações exige das

empresas uma abordagem diferenciada, com relação ao principal elemento alavancador das mudanças e dos impactos organizacionais: as pessoas. Nesse contexto, a abordagem do *BSC*, para a gestão da mudança está fundamentada em três eixos: comunicação; educação; e, mudança de atitudes, procurando, assim, garantir que cada pessoa tenha o nível adequado de informação, o conhecimento, técnicas e ferramentas necessárias e que esteja sensibilizada e motivada a participar ativamente do novo cenário. Nos três eixos, o método prevê a definição de estratégias consistentes, focadas e capazes de viabilizar a mudança, tanto para os indivíduos como para os grupos.

No redesenho de processos empresariais, se oferece para a área de gestão de pessoas todo o *know how* do mapeamento e concepção e implementação de novos processos e tecnologias. As práticas de gestão estudadas integram um conjunto de alternativas, essenciais para se estruturar os processos de Gestão de Pessoas, realizado de maneira compatível com as estratégias e objetivos empresariais, cultura organizacional e fatores tecnológicos.

De fato, conforme mencionado anteriormente, as mudanças nos processos e estratégias empresariais acompanham as grandes tendências mundiais, por isso a administração de recursos humanos tem buscado inovações e adaptações para esse novo contexto. Uma forte tendência é a gestão por competências, fundamentando os processos tradicionais de recursos humanos, que abrange desde recrutamento e seleção, passando por treinamento e desenvolvimento, até mesmo remuneração.

Da mesma forma, também são fundamentados os novos desafios, como retenção de talentos e compartilhamento do conhecimento, voltados para a agregação de valor e em linha com a missão e a estratégia da empresa. Nesse sentido, não se pode deixar de buscar o nível de aumento da capacidade da equipe, haja vista que seu preparo e desenvolvimento constituem uma das principais responsabilidades do gerente. Além disso, faz-se necessário saber meios para aproveitar e saber manter a equipe preparada, disponibilizando um sistema de comunicação capaz de integrar os participantes, fortalecer a consonância e o desempenho, proporcionar treinamento e desenvolvimento do pessoal, assim como otimizar a sua eficiência e eficácia.

2.5 Princípios de uma Organização e Pré-Requisitos para Utilização do *Balanced Scorecard*

Kaplan e Norton (2001, p. 9-17) apresentam cinco princípios de uma organização, elaborado sob enfoque estratégico, citados no livro *A Organização Orientada para a Estratégia*:

- **Princípio 1:** Traduzir a Estratégia para Termos Operacionais.
- **Princípio 2:** Alinhar a Organização à Estratégia.
- **Princípio 3:** Tornar a Estratégia o Trabalho Diário de Todos.
- **Princípio 4:** Fazer da Estratégia um Processo Contínuo.
- **Princípio 5:** Mobilizar Mudanças através da Liderança Executiva.

Traduzir a estratégia em termos operacionais requer o uso da estrutura do *Balanced Scorecard* e de mapas de estratégia, conforme discutem Kaplan e Norton (2001, p. 9). Ao esclarecer essa colocação, Kallás (2003, p. 26) afirma que “o processo de *Scorecard* tem início com um trabalho de equipe da alta administração para traduzir a estratégia de sua unidade de negócio em objetivos estratégicos específicos”. Esses objetivos devem ser concatenados em um diagrama simples que mostre a relação de causa e efeito nas diferentes perspectivas de negócio da organização: financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento.

Os objetivos estratégicos e as medidas de performance realizadas dentro de uma estrutura de *Balanced Scorecard* derivam da visão e da estratégia da organização. Portanto, o *Balanced Scorecard* possibilita uma gestão de performance estratégica e um sistema de medição, baseado em quatro perspectivas: financeira, cliente, processo interno e aprendizagem e crescimento, conforme comentam Kaplan e Norton (1996, p. 76).

A estrutura pode ser aplicada a unidades de negócios e a unidades departamentais dentro das organizações. O objetivo é ter *Scorecards* de unidade de negócios e departamental, que estejam alinhadas e ligadas ao *Scorecard* geral da organização, conforme discute Norton (2000, p. 1-4). A estrutura do *Scorecard* também oferece recursos para que as unidades departamentais desenvolvam medidas de performance, que derivem das missões departamentais e objetivos estratégicos singulares. Portanto, a estrutura do *Balanced*

Scorecard pode ser adaptada para que um departamento de auditoria interna possa refletir a estratégia corporativa, assim como a departamental.

Baseado nesses princípios o *Balanced Scorecard* deve possuir os seguintes componentes:

- **Objetivos estratégicos:** consiste na tradução da visão de futuro em objetivos organizados em relação de causa e efeito.
- **Indicadores chaves de desempenho:** indica como será medido e acompanhado o sucesso de cada objetivo. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 156), o *Balanced Scorecard* deve possuir uma combinação adequada de resultados (indicadores de ocorrências) com impulsionadores de desempenho (indicadores de tendências) ajustados à estratégia. Conforme afirma Kallás (2003, p. 28) “enquanto os indicadores de ocorrência mostram o desempenho das ações passadas, os indicadores de tendência indicam os prováveis resultados futuros.”
- **Estabelecimento de metas ao longo do tempo:** trata-se do nível de desempenho esperado ou a taxa de melhoria necessária para cada indicador, em que estes deverão ser mudados ao longo do tempo.
- **Plano de ação e projetos estratégicos:** estão associados às metas dispostas ao longo do tempo, planos de ação e projetos deverão ser estabelecidos a fim de viabilizar seu alcance.

Alguns pré-requisitos devem ser destacados para que seja possível a utilização do *Balanced Scorecard*, conforme discutido por Teixeira (2002, p. 37):

- **Definição das estratégias:** a missão corporativa e as estratégias relatadas precisam estar bem definidas, pois a missão, a visão e os objetivos estratégicos serão desdobrados em indicadores que mostrarão o alcance das estratégias.
- **Comprometimento da alta gerencia da organização:** a alta gerencia deve estar comprometida com o projeto e deve passar essa mensagem para o restante da organização.
- **Necessidade de comunicação e treinamento antes da introdução de um *Scorecard* corporativo,** pois se forem realizados todos os passos para a implantação do instrumento, serão desenvolvidos com maior facilidade.

- Aspecto relacionado à pessoa responsável pelo projeto do *BSC*: entende-se que a pessoa responsável por liderar essa iniciativa deve ser o presidente da unidade de negócio.

No entanto, é importante destacar que o cumprimento desses pré-requisitos não assegura o sucesso da utilização do *BSC*.

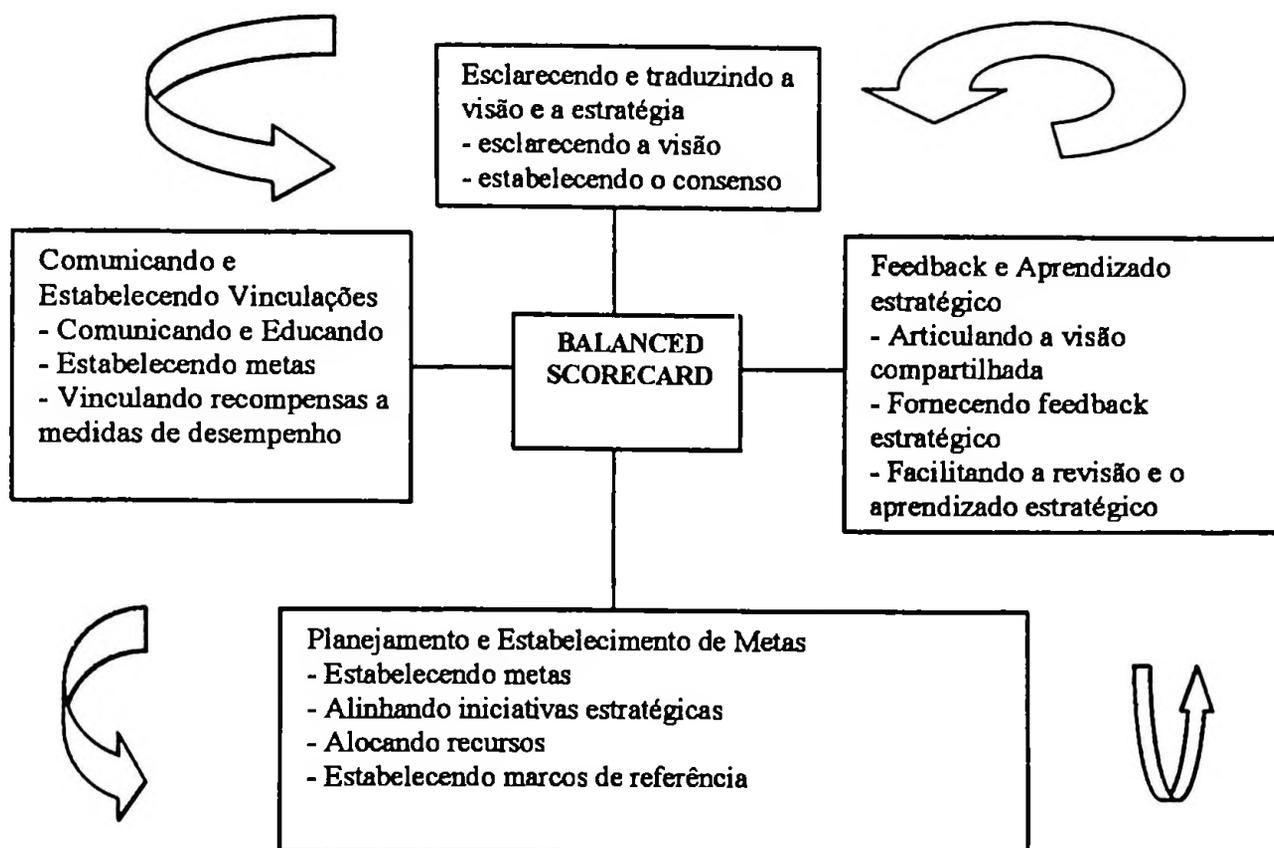
2.6 Arquitetura Básica

O processo de *Scorecard* deve ter seu início com um trabalho de equipe da alta administração para traduzir a estratégia de sua unidade de negócios em objetivos estratégicos específicos. Ressalte-se que, no instante em que se estabelecem as metas financeiras, a equipe deve priorizar a receita e o crescimento de mercado, a lucratividade ou a geração de fluxo de caixa. Especificamente, no caso da perspectiva do cliente, a equipe gerencial deve ser objetiva quanto aos segmentos dos clientes e mercados pelos quais estará competindo.

Após o esclarecimento das metas financeiras e do cliente, a organização deve identificar objetivos e medidas para os seus processos internos. Essa etapa constitui uma das principais inovações e benefícios da arquitetura do *Scorecard*. O elo final – as metas de aprendizado e crescimento – expõe os motivos para investimentos significativos na reciclagem de funcionários, na tecnologia, nos sistemas de informações e na melhoria dos procedimentos organizacionais. Tais investimentos – recursos humanos, sistemas e procedimentos – produzem inovações e melhorias importantes para os processos internos de negócios, para os clientes e, por fim, também para os acionistas.

Como estrutura para a ação estratégica, o *Balanced Scorecard* traduz a seguinte arquitetura básica:

Ilustração 01 - O *Balanced Scorecard* como estrutura para ação estratégica



Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.12)

Nesse contexto, o *Balanced Scorecard* passou a ser usado como parte de um sistema de informação, capaz de oferecer suporte para o processo de gerenciamento estratégico, possibilitando a correção da ineficiência nos sistemas tradicionais, em ligar estratégias de longo prazo da empresa com suas ações de curto prazo. A apresentação dos quatro elementos apontados na figura 01 ressalta que o *BSC* contribui para a ligação dos objetivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo, alinhando-se, assim, com o processo de gestão estratégica.

Conforme afirma Teixeira (2002, p. 66) que há discordância que o *BSC* pode ser entendido como um sistema gerencial, pois se acredita que o *BSC* é uma ferramenta que permite aos gestores a tomada de decisão, de acordo com o processo de gestão estratégica. Logo, o *BSC* pode ser usado como uma ferramenta gerencial que integra um sistema de informação para o gerenciamento estratégico, sendo, então, uma porção do sistema gerencial e não do todo que compõe o sistema gerencial.

Segundo Rocha (1999, p. 46), a gestão estratégica é “o processo de tomada de decisão

e a implementação de ações que visa conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização”. Portanto, pode-se entender que a Gestão Estratégica é uma parte da gestão global das organizações, que se prende ao acompanhamento das ações das entidades de seu ambiente próximo, de tal forma que sejam capazes de conceber e implementar estratégias que lhes permitam obter vantagem competitiva sobre seus concorrentes. Nesse contexto, o *BSC* pode ser encarado como uma porção do sistema gerencial e caracterizado como uma ferramenta gerencial.

2.7 Os Quatro Enfoques

O *Balanced Scorecard* é um conceito e uma metodologia que viabiliza a implementação de uma gestão estratégica efetiva, incluindo medidas de performance financeiras e não-financeiras, a partir da definição de objetivos estratégicos correlacionados (mapa estratégico) que traduzam a visão de futuro da organização nas quatro dimensões:

a) Dimensão Financeira: objetivos que traduzam as expectativas dos acionistas da organização.

b) Dimensão Mercadológica: objetivos que traduzam requerimentos dos segmentos de mercado foco de atuação da organização.

c) Dimensão de Processos: objetivos que traduzam requerimentos internos da organização, para viabilizar o atendimento dos requerimentos de mercado e resultados financeiros almejados.

d) Dimensão de Aprendizagem e Crescimento: objetivos que contemplem competências, clima organizacional e tecnologia de informação, que podem habilitar os processos críticos anteriormente identificados.

A perspectiva de Aprendizagem e Crescimento direciona-se para as pessoas e para as infra-estruturas de recursos humanos, necessários para o sucesso da organização. Os investimentos a serem empregados nessa vertente constituem-se como um fator crítico para a sobrevivência e desenvolvimento das organizações em longo prazo. Contudo, esse desenvolvimento tem que ser sustentado por uma análise e intervenção constante na performance dos processos internos, nos processos-chave do negócio. Conseqüentemente, a melhoria dos processos internos atuais é um dos indicadores chave, para se garantir o sucesso financeiro.

Não obstante, para traduzir os processos em sucesso financeiro, as empresas devem, *a priori*, satisfazer as necessidades dos seus clientes. A perspectiva do cliente permite direcionar todo o negócio e a atividade da empresa para as necessidades e satisfação dos mesmos. Finalmente, a perspectiva financeira permite medir e avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para o seu crescimento e desenvolvimento, assim como, para a satisfação dos seus acionistas.

Quando integradas essas perspectivas proporcionam uma análise e uma visão ponderada da situação atual e futura da performance do negócio. As quatro perspectivas de desempenho compreendem diversos indicadores, tais como:

- Financeira (Acionistas e/ou Negócios): lucro, crescimento e composição da receita, redução de custos, melhoria da produtividade, utilização dos ativos, estratégia de investimentos.
- Clientes e/ou Mercado: participação no mercado, retenção de clientes, aquisição de novos clientes, satisfação dos clientes, rentabilidade dos clientes, qualidade do produto, relacionamento com clientes, imagem e reputação.
- Processos Internos e/ou Operações: inovação (desenvolvimento de novos produtos e processos), operação (produção, distribuição, vendas), serviços pós-venda (assistência técnica, atendimento a solicitações do cliente).
- Aprendizado e Crescimento (Pessoas e/ou Organização): desenvolvimento de competências da equipe, infra-estrutura tecnológica, cultura organizacional e clima para ação.

Associados aos objetivos estratégicos da organização, definem-se indicadores-chave de desempenho e metas. Tais indicadores e metas viabilizarão o monitoramento à revisão contínua da estratégia organizacional.

O *Balanced Scorecard (BSC)*, também, requer a definição de ações estratégicas que possam viabilizar o atingimento das metas. Tais ações devem ser detalhadas em etapas, prazos, envolvidos, investimentos e benefícios, viabilizando uma conseqüente priorização, consolidando o plano de implementação do *BSC*. Uma implementação efetiva do *BSC* envolve ainda:

- a) Comunicação do *BSC* por toda a organização.
- b) Desdobramento do *BSC* corporativo em unidades ou processos da organização.

c) Detalhamento de indicadores quanto às fórmulas, frequência de mensuração, segmentação e visualização.

d) Vinculação do *BSC* à compensação.

e) Estabelecimento e incorporação de um processo de monitoramento e controle viabilizando aprimoramento contínuo dos indicadores além da análise e revisão das ações, metas e objetivos estratégicos.

Tais aspectos são analisados e planejados ao final do processo de concepção e desenho do *BSC*. Quanto ao processo de desenho e implementação do *BSC*, as organizações devem se atentar para:

a) Capacitação e/ou Certificação da equipe interna de uma organização para o desenvolvimento e implementação do *BSC*;

b) Certificação de qualidade e apoio pontual para empresas em processo de construção do *Balanced Scorecard*;

c) Transferência de *know how* e metodologia para a construção do *Balanced Scorecard*, ou seja, identificar pessoas que possam atuar como facilitadoras e orientadoras, junto ao processo de construção e implementação do *BSC*.

Uma aceleração no ritmo de mudança, certamente, resultará em uma maior necessidade de reorganização das empresas, sobretudo, com uma real exigência dos novos tempos, que solicitam novidade que, por sua vez, também exigem novos conhecimentos e pessoas com capacidade para a aprendizagem, significando a base de todas essas transformações, sejam elas grandes ou pequenas.

Atualmente, numa economia globalizada, com interação de mercados mundiais e não mais simplesmente regionais ou nacionais, a competição já se situa em nível planetário, com os atores econômicos disputando mercados dispersos pelo mundo inteiro. No início de um novo século, a definição clara do que se aproxima, passa, obrigatoriamente, pela tecnologia, pela informação, pela globalização, pelos serviços e pelo conhecimento. A tecnologia aponta para a necessidade de estímulos empresariais, em pesquisas contínuas.

Catelli e Guerreiro (1992, p. 1) ressaltam que “O ambiente mundial está passando por um profundo processo de transformação decorrente do alto grau de competitividade entre países e entre empresas e do desenvolvimento e aplicação de novas tecnologias”. Com essa afirmativa, pode-se deduzir que os gestores das empresas estão passando por desafios e, por

isso, necessitam focalizar-se especificamente no negócio, utilizando-se da informação como um recurso estratégico.

Com as reestruturações organizacionais, iniciadas nos anos 80, as estratégias de *downsizing*, *rightsizing* e *outsourcing* se disseminaram, e empresas de todos os portes passaram a enxugar suas estruturas, voltando-se para seus respectivos *core business* e eliminando muitos especialistas de seus quadros. Tal apontamento é confirmado por Campos (1998, p. 21), quando o autor ressalta que “Apesar de tudo, temos que reconhecer que, paradoxalmente, as empresas não tem outra alternativa senão continuar a perseguir soluções para diminuir custos e aumentar a produtividade porque estão fortemente pressionadas pela concorrência e pelo mercado globalizado.”

Na realidade, as empresas inovadoras adotam o *BSC* como um sistema de gestão estratégica. Seu processo inicial realiza-se com um trabalho de equipe de alta administração, que seja capaz de traduzir a estratégia de sua unidade de negócios, em objetivos estratégicos específicos. Todavia, somente após o esclarecimento de metas financeiras e do cliente é que a organização deve identificar objetivos e medidas para seus processos internos, numa etapa que constitui uma das principais inovações e benefícios da abordagem do *Scorecard*. O elo final (metas de aprendizado e crescimento) expõe os motivos para investimentos significativos, na reciclagem de funcionários, na tecnologia e nos sistemas de informações e, sobretudo na melhoria dos procedimentos organizacionais, produzindo melhorias relevantes para os processos internos de negócios, para os clientes e, por fim, para os acionistas.

O *Balanced Scorecard* estimula que as medidas financeiras e não-financeiras devem fazer parte do sistema de informações, direcionadas para funcionários de todos os níveis da organização, o que deve traduzir a missão e a estratégia da unidade de negócios.

2.8 Fatores Críticos de Sucesso

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de gestão e comunicação empresarial que permite o monitoramento, controle, desdobramento e implantação da estratégia empresarial, por meio da identificação de indicadores balanceados.

Segundo Hermanson e Hermanson (1997), a visão, a estratégia, os fatores críticos de sucesso e os indicadores críticos são elementos necessários para se construir um *Scorecard*. Destaque-se que os fatores críticos de sucessos surgem após a estratégia e representam tudo aquilo que deve ser feito para efetivar a estratégia.

Nauri (2002) enfatiza que o processo de determinação deve contemplar fatores críticos de sucesso:

É necessária a existência de interação entre a organização e seus clientes, por serem eles os elementos que tem maior capacidade de perceber e atribuir valor às modificações nos produtos e serviços. Uma adequada identificação dos Fatores Críticos de Sucesso permitirá filtrar o número de informações a serem utilizadas, coletadas e avaliadas, reduzindo seu custo.

Essa afirmativa é realçada por Teixeira (2002, p. 46) quando afirma que: “a identificação e o desenvolvimento dos fatores críticos de sucesso constituem uma etapa fundamental do planejamento estratégico, pois é nesse momento que as diretrizes estratégicas e objetivos genéricos são transformados em metas específicas.”

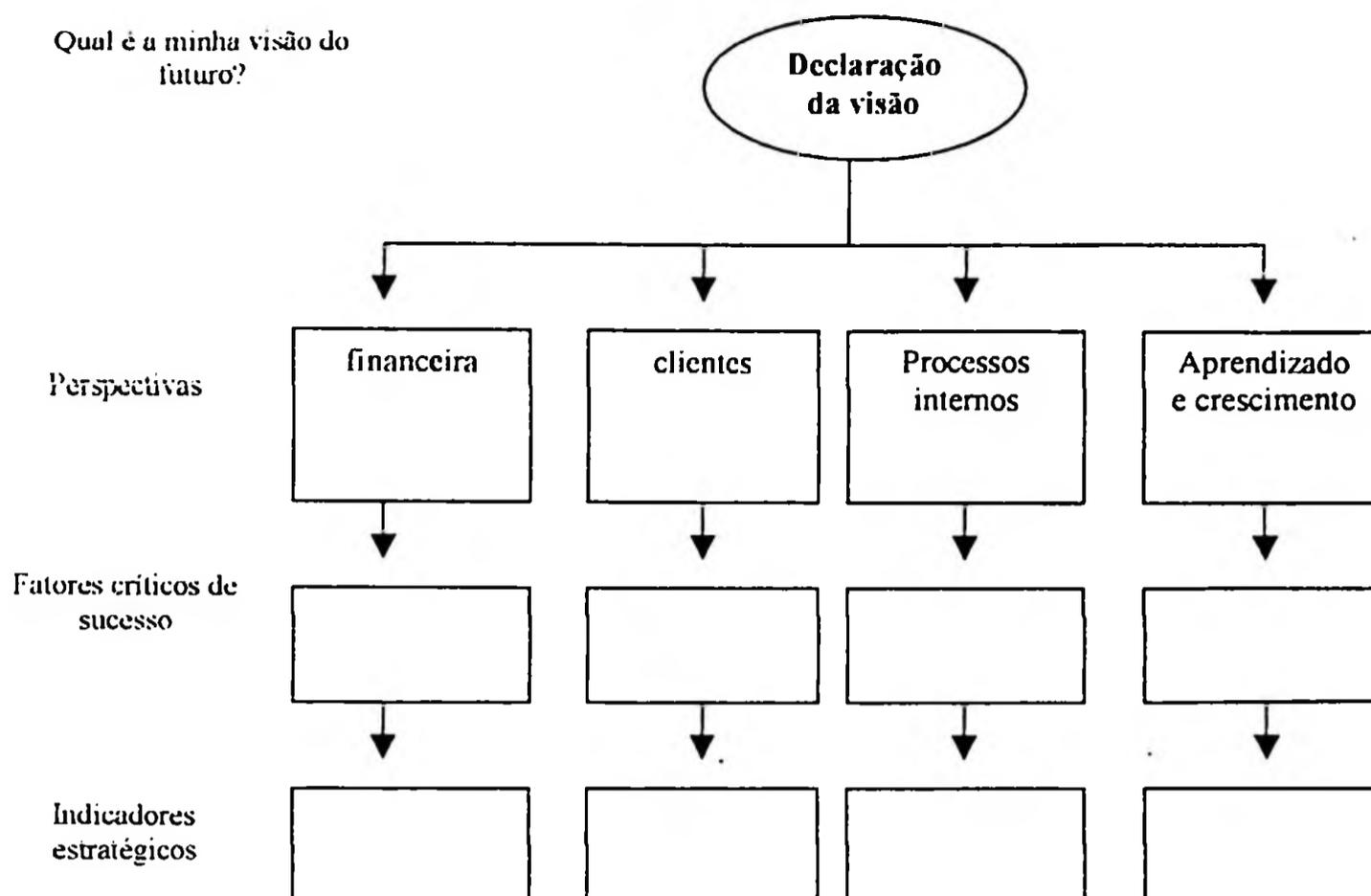
Silva e Pacheco (2002), por sua vez, expõem que:

Fatores críticos de sucesso é uma expressão utilizada em conexão com o planejamento estratégico e a correspondente fixação de metas. Refere-se aos requisitos no nível mais alto da organização, provenientes do planejamento estratégico de curto e longo prazo. Em termos mais simples, fatores críticos de sucesso são definidos como aquilo que a organização tem por obrigação fazer bem feito para obtê-lo e ter êxito em sua estratégia.

A correta identificação dos fatores críticos de sucesso se traduz na vantagem competitiva da organização ou do departamento.

A ilustração abaixo exemplifica a conexão entre os fatores críticos de sucesso, com as perspectivas e os indicadores de desempenho.

Ilustração 02 - Visão abrangente do processo do *Balanced Scorecard*



Fonte: Kaplan e Norton (1993, p.135)

Segundo Olve, Roy e Wetter (1999), a identificação dos fatores críticos pode ser realizada através de grupos de discussão, inicialmente para determinar os cinco fatores que mais efeitos podem ter sobre as metas estratégicas já estabelecidas. Posteriormente, deve proceder ao alinhamento horizontal, através de um fluxograma, quanto vertical resultante da hierarquização já iniciada anteriormente. A partir dessa escolha, inicia-se o processo de escolha e elaboração das medidas de desempenho.

Kaplan e Norton (2000) desenvolveram os fatores críticos do sucesso dentro de temas estratégicos que são desdobrados nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, dando origem ao chamado mapa estratégico.

A determinação dos fatores críticos do sucesso deve decorrer da interação que a empresa deve ter com seus clientes, pois são eles os mais qualificados para atribuir valor às modificações nos produtos ou serviços. Orssatto *et al.* (1996) inferem que a identificação dos fatores críticos de sucesso, quando orientada apenas pelos componentes internos da organização, demonstra-se falha, devido à incapacidade dos seus membros de captarem todas as dimensões possíveis que exercem influência no desempenho da organização. Por isso,

organização. Por isso, destacar-se que o levantamento dos fatores críticos de sucesso deve ocorrer, levando-se em consideração o alcance da visão.

O grau de subjetividades nessa análise, deve ser levado em consideração, uma vez que a carga de influência gerada pelo modelo de gestão organizacional e pelo ambiente, no qual a empresa está inserida, é elevado, conforme corroborado por Teixeira (2002).

Cada empresa ou departamento deve, portanto, trabalhar seus fatores críticos de sucesso, levando-se em conta a forma como é administrado.

2.9 Indicadores de Desempenho

Os indicadores são a expressão específica dos fatores críticos de sucesso, dos objetivos estratégicos e da visão da companhia, definição esta defendida por Teixeira (2002) e anteriormente já firmada por Olve *et al.* (2001, p. 245), ao ressaltar que “se definir as medidas certas e realizar as medições apropriadas fossem uma questão simples, as medidas certamente teriam sido identificadas sem a necessidade de passar por um projeto do *Balanced Scorecard*.”

Os indicadores podem ser classificados em: indicadores de resultados (*lagging indicators*) e de tendências (*leading indicator*).

Os indicadores de resultado também são denominados de indicadores de ocorrências, que são genéricos. De acordo com Teixeira (2002), esses indicadores tendem a ser medidas centrais de resultado, por isso refletem as metas comuns de estratégias de muitas empresas, e também a similaridade existente na estrutura das organizações. Portanto, esses fatores são considerados indicadores de atraso, pois medem aquilo que já ocorreu.

Os indicadores de tendências são denominados como direcionadores de desempenho ou indicadores de condução. Esses tendem a determinar ou influenciar resultados futuros, conforme afirma Teixeira (2002, p. 49).

Esses fatores se antecipam às mudanças, sinalizando determinado padrão ou tendência, sem deixar de destacar que são fatores mensuráveis.

Importante destacar que medir o equilíbrio entre os vários indicadores é tarefa que envolve grande subjetividade. Teixeira (2002, p. 51) afirma “uma preocupação com relação à determinação dos indicadores mais adequados se refere à subjetividade da relevância de cada um deles.”

Deve-se ter uma preocupação constante de diminuir o grau de subjetividade, e uma ferramenta utilizada é o *Analytic Hierarchy Process* – AHP. Esta técnica auxilia a avaliar a importância relativa das medidas de desempenho, em termos de missão e/ou estratégias específicas.

2.10 Mapas de Estratégias e Relação de Causa e Efeito

Traduzir estratégias em termos operacionais envolve o desenvolvimento de mapas de estratégia e planejamento de uma estrutura de *Balanced Scorecard*. De acordo com Kaplan e Norton (2001, p. 10), um mapa estratégico é “uma arquitetura lógica e abrangente. Ele fornece o alicerce para o planejamento de um *Balanced Scorecard* .”

O *Balanced Scorecard* é primordialmente sobre estratégia. Portanto, a primeira pergunta que se deve fazer é: “Qual é a estratégia do meu departamento?” O *Balanced Scorecard* pode ajudar a descrever e identificar as medidas de performance, relacionadas à estratégia do departamento.

Os mapas são usados para desenvolver objetivos para os temas estratégicos principais. Esses objetivos estão ligados e organizados dentro das quatro perspectivas, estabelecidas no *Balanced Scorecard*. As medidas de performance, ligadas aos objetivos são identificadas e as bases de performance e metas são estabelecidas. Este caminho estratégico (do tema ao objetivo, à medida de performance, às bases e/ou metas, e às iniciativas estratégicas) fornece um elo entre estratégia e orçamentos.

A estratégia de uma companhia geralmente enfoca os “temas” primários como crescimento e produtividade. Os mapas de estratégia, conforme descrito por Kaplan e Norton, (2000) abordam um tema em particular, como o crescimento, e descrevem os elos de causa e efeito dentro das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Esses elos de causa e efeito descrevem como as melhorias ocorridas nos mecanismos de performance, como, por exemplo, um tempo de processo-ciclo ou capacidades de empregados, podem criar melhorias nas medições de resultados, tais como crescimento de renda ou rentabilidade.

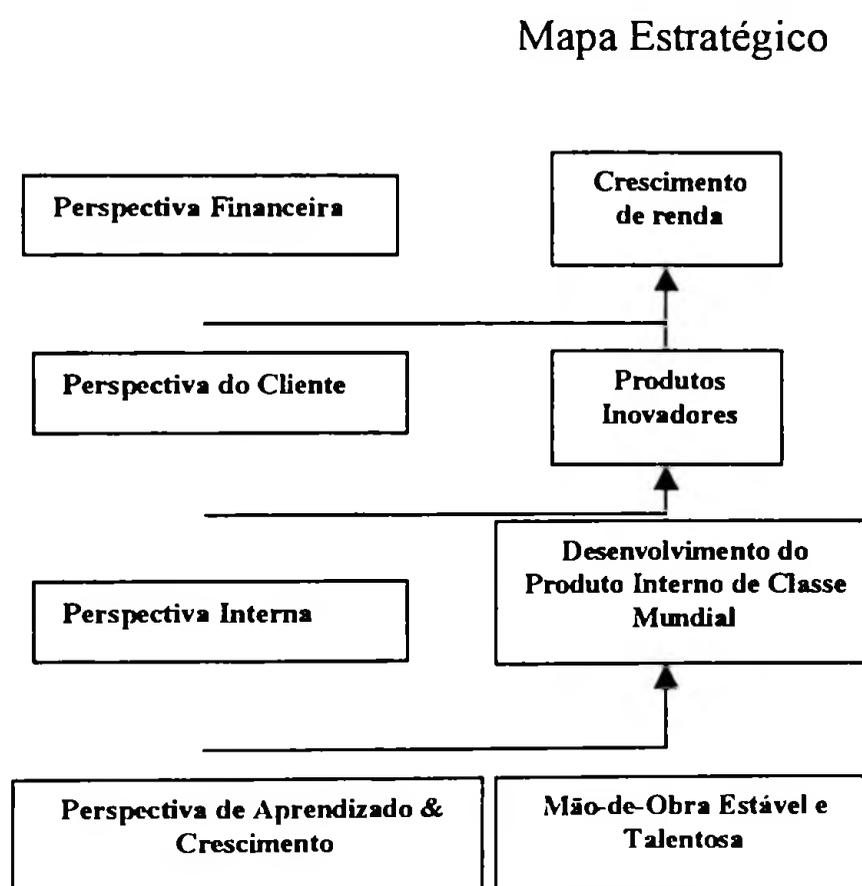
Cite-se um simples exemplo das ligações em um mapa estratégico: capacidades ampliadas dos empregados estimulam o tempo de processo-ciclo mais rápido, o qual leva a maior conservação do cliente e parcela de clientes, as quais geram crescimento de renda.

Uma estratégia de crescimento pode ser mapeada considerando-se novas fontes de renda ou aumentando-se o valor ao cliente. Por sua vez, isso requer uma consideração quanto

à proposição do valor do cliente e processos internos que suportariam o crescimento. Finalmente, as competências dos empregados, a tecnologia e infra-estrutura seriam consideradas na perspectiva de aprendizado, inovação e crescimento do *Balanced Scorecard*.

A ilustração 3 traça um mapa estratégico, para o desenvolvimento do produto interno da empresa ou de cada área.

Ilustração 03 - Mapa de estratégia: desenvolvimento do produto interno



Fonte: Frigo (2002, p.16).

O quadro 1 aplica os mesmos dados utilizados no mapa estratégico, com o acréscimo de medidas de performance, performance básica, metas e iniciativas estratégicas.

Quadro 1 - Mapa de estratégia: desenvolvimento do produto interno

	Mapa Estratégico	Objetivo estratégico	Medidas de performance	Performance básica	Meta	Iniciativas
Perspectiva Financeira	Crescimento de Renda ↑	Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
		Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
Perspectiva do Cliente	Produtos Inovadores	Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
		Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
Perspectiva Interna	Desenvolvimento do Produto Interno de Classe Mundial ↑	Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
		Xx	Xx	Xx	Xx	Xx
Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	Mão-de-Obra Estável e Talentosa	Xx	Xx	Xx	xx	Xx
		Xx	Xx	Xx	xx	Xx

Fonte: Frigo (2002, p.17)

Destaca-se com grande pertinência que o raciocínio sobre causa e efeito segue duas orientações. A decomposição da visão estratégica em indicadores e objetivos que lhe dão apoio começa, a partir do alto, com a visão e a tentativa de obter indicadores que ajudarão a realizá-la. Conforme afirma Teixeira (2002, p. 59): “Quando são comunicadas as metas a serem alcançadas pelos vários setores da empresa na forma do *BSC*, mostra-se como os indicadores formam uma corrente que leva à visão.”

O mapa estratégico descreve a estratégia organizacional de tal forma que consiga explicar as relações entre causa e efeito. Conforme discutem Neely e Bourne (2000):

“a chave para desenvolver um bom sistema de mensuração é começar, não com a questão ‘O que nós deveríamos medir?’, mas com o mapa de sucesso da organização. O mapa de sucesso é um diagrama de causa e efeito que explica a estratégia organizacional e a teoria dos gestores

sobre como o negócio trabalha. O mapa de sucesso traça explicitamente os níveis que os gestores podem influenciar e o impacto que a influência destes níveis terá sobre o desempenho do negócio.”

Neste trabalho, as denominações “mapa de sucesso” e “mapa estratégico” têm a mesma conotação e são utilizadas para os mesmos fins.

2.11 Gestão Econômica - GECON

As empresas, para se colocar em face aos desafios que lhes são impostos, necessitam de reflexões sobre o conceito de gestão, entendimento esse enfocado por Catelli *et al.* (2001, p. 110) quando afirmam que:

A realidade empresarial que ora se apresenta, marcada por globalização dos mercados, acirramento da competição, reforma dos Estados e rápido avanço tecnológico, vem provocando questionamentos e reflexões sobre conceitos de gestão empresarial que eram antes aceitos como verdade absoluta.

O sistema de gestão econômica tem o objetivo principal de espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Está voltado tanto para a eficiência como para a eficácia empresarial, estando fundamentalmente preocupado com os eventos das atividades relevantes da empresa. Catelli *et al.* (2001, p. 30) afirmam que: “Dessa forma, os eventos das atividades relevantes da empresa são mensurados por receitas e custos e geram resultado econômico.”

A gestão econômica estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais como discutem Catelli *et al.*, (2001, p. 31).

O modelo GECON significa administração por resultados, cujo objetivo direciona-se para a otimização dos resultados, por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais, além disso, foca-se inteiramente na eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico como destacam Catelli *et al.* (2001, p. 31).

Segundo Guerreiro (1999, p. 78), entende-se que “O sistema GECON – Gestão Econômica – é um modelo gerencial utilizado para administração por resultados econômicos que incorpora um conjunto de conhecimentos integrados que visa à eficácia empresarial”. O autor acrescenta ao conceito um conjunto de conhecimentos integrados.

Ressalte-se que foi dentro de uma concepção holística que se estruturou o GECON, compreendendo a integração dos seguintes elementos, citados por Guerreiro (1999, p. 77):

- modelo de gestão (princípios, crenças e valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo de tomada de decisão);
- modelo de decisão (modelo relativo ao processo de tomada de decisão);
- modelo de mensuração do resultado (modelo relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos decorrentes de decisões planejadas e realizadas);
- modelo de informação (modelo relativo ao processo de geração de informações gerenciais).

O GECON adota um sistema de gestão diferenciado, se comparado aos modelos existentes, dentre os quais, se destacam alguns dos princípios utilizados:

- A eficácia da empresa é a função da eficácia das áreas. O resultado da empresa é igual à soma dos resultados das áreas.
- As áreas são debitadas ou creditadas por eventos sobre os quais tenham responsabilidade, as eficiências e ineficiências não são transferíveis para outras áreas e nem mesmo repassadas aos produtos ou serviços.
- As áreas tratadas como empresa, seus gestores como os respectivos “donos” e a avaliação dos mesmos envolvem não só os recursos consumidos (custos), como também os produtos ou serviços gerados (receitas). Assim sendo, objetiva-se destacar e valorizar posturas empreendedoras: fazer acontecer sem desculpas.
- A função ou missão definida para cada área, mais do que um “clichê” organizacional é a base para a avaliação da gestão e, principalmente, um implementador da eficácia da empresa.

O sistema da gestão econômica traz benefícios, principalmente pela consistência, confiabilidade e oportunidade das informações, que permitem maior nível de delegação de autoridade, sem significar perda de controle.

Além disso, promove maior transparência e envolvimento efetivo dos gestores, que se sentem donos de suas áreas, e uma monitoração eficaz dos processos de gestão com a conseqüente minimização dos riscos. Os gestores passam a ser avaliados por sua contribuição

efetiva para a empresa e por parâmetros lógicos, extraídos das variáveis que estão sob sua esfera de ação.

Dentre os aspectos já comentados acima, destaca-se que as áreas são tratadas como empresa, trazendo o conceito de autonomia, pois a empresa é subdividida em áreas de responsabilidades (AR), centros de resultados (CR) e centros de custos (CC), onde o desempenho das atividades tanto em nível de planejamento quanto em nível do realizado é identificado com as áreas e gestores responsáveis, conforme analisam Catelli e Guerreiro (1992, p. 6).

Outro aspecto importante é o papel dos gestores, pois como o próprio nome elucida, estes são responsáveis pela gestão, administração ou processo de tomada de decisão, fato este confirmado por Catelli e Guerreiro (1992, p. 6).

O papel dos gestores é um ponto fundamental na discussão do GECON, pois estes têm preocupação que seu desempenho não seja influenciado pela ação dos outros gestores, ou de variáveis fora de seu controle. Os gestores necessitam conhecer como está sendo desenvolvida sua performance, bem como conhecer como está contribuindo para o desempenho global da empresa, corroborado por Catelli e Guerreiro (1992).

A informação é fundamental para a gestão, uma vez que é a matéria-prima do processo de tomada de decisão. Conforme afirmam Catelli e Guerreiro (1992, p. 6) “A informação útil é aquela que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico.”

Tendo em vista a multiplicidade de aspectos da gestão econômica, este tema não será desenvolvido a fundo, mas de maneira bem sucinta. Destaca-se que por meio de várias obras pode-se obter um conhecimento mais completo do estágio de desenvolvimento conceitual do sistema de gestão econômica, segundo Guerreiro (1999, p. 78).

Dentro das definições do modelo de gestão e conceitos do sistema de informação que devem ser aplicados na Gestão Econômica, discutidos por Catelli e Guerreiro (1992, p. 8), ressaltam-se os seguintes pontos:

- Deve haver planejamento estratégico.
- Deve haver planejamento operacional.
- O controle deve ser executado a nível das áreas operacionais, a nível da administração das áreas operacionais e a nível da empresa como um todo.

- Os resultados devem evidenciar, separadamente, as contribuições da gestão operacional e financeira de cada área.

Não se pode deixar de evidenciar um outro fator discutido pelo GECON, que se refere à medida da eficácia do sistema empresa. Segundo Guerreiro (1999, p. 90) “caracterizamos a eficácia empresarial ‘como a competência da empresa em ter continuidade em um ambiente dinâmico e cumprir sua missão’”, de acordo com a visão da gestão econômica isso se realiza quando o valor econômico dos bens e serviços que a empresa produz e oferece ao mercado tornam-se superiores ao valor econômico dos recursos que a empresa consegue no mercado e consome no processo produtivo de agregação de valor.

Conforme afirma Comachione (2004, p. 6) “ [...] foco nos impactos econômicos é, sem dúvida, a eleição do resultado econômico como melhor indicador da eficácia organizacional.”

Destaque-se a preocupação com a geração de resultados líquidos, no mínimo suficientes para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos, no processo de realização de tais atividades.

Para Guerreiro (1999, p. 91) a eficácia empresarial depende de uma série de fatores fundamentais, tais como:

- **Produtividade:** diz respeito à oportunidade de volume de bens e serviços demandados, considerando uma capacidade instalada.
- **Eficiência:** diz respeito ao consumo ótimo de recursos, dados os volume de produção de bens e serviço demandados pelo mercado.
- **Satisfação dos agentes envolvidos na cadeia de relacionamento:** diz respeito ao atendimento das necessidades dos diversos agentes com os quais a empresa se relaciona, contemplando a satisfação dos clientes com a qualidade, prazo de atendimento, preços dos produtos, pagamento dos impostos de forma correta para o governo, reconhecimento dos esforços dos recursos humanos, formação de parceria em alto nível com fornecedores, entre outros aspectos.
- **Adaptabilidade do processo decisório dos gestores:** diz respeito á capacidade dos gestores de agir em um ambiente de constantes e profundas modificações, de aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, de fornecer respostas rápidas aos desafios e ter rapidez na tomada de decisão, entre outros aspectos.

- **Desenvolvimento:** diz respeito à melhoria constante e à excelência em todos os aspectos da empresa, contemplando adoção de novas tecnologias, novos processos e técnicas, treinamento e capacitação dos recursos humanos, enfim, ao aumento do estoque de conhecimento e competência da empresa.

Importante frisar que deverá existir sinergia entre os mesmos, assim como a empresa trabalhar numa busca de melhoria de seus níveis de eficácia.

3 AUDITORIA INTERNA

3.1 Breve Histórico da Auditoria Interna

A auditoria constitui uma das aplicações dos princípios científicos da Contabilidade, pilarizada na verificação dos registros patrimoniais das empresas, objetivando observá-las a exatidão, embora esse não seja o seu exclusivo objetivo. Sua importância data dos mais remotos tempos, havendo notícias de sua ação já nos longínquos tempos da civilização chinesa, por volta de 2000 a.C, conforme relata Guevara Grateron (1999, p. 34).

Historicamente, há indícios de que atividades de auditoria já eram realizadas nas civilizações da Mesopotâmia, conforme menciona Sullivan (1985, p. 9), ao assegurar que já existiam auditores na Babilônia, por volta de 4.000 a.C.

Podem-se verificar fortes evidências das atividades de auditoria na Roma antiga. Sawyer (1981, p.4) expõe que “A Roma antiga usava a “audição das contas”. Um funcionário comparava os seus registros com os de outro. Essa verificação verbal era uma maneira de evitar que os funcionários encarregados da administração do dinheiro cometessem atos fraudulentos. Na etimologia da palavra, a tarefa de “ouvir” as contas deu origem ao termo “audit”, do latim “auditus” (escutar).

Essa prática já era amplamente utilizada na Idade Média, estendendo-se a diversos países da Europa, onde muitas associações profissionais se incumbiam de executar funções de auditoria, sendo que essa prática ganhou novas diretrizes com a Revolução Industrial (ano), visando atender às novas necessidades resultantes do surgimento de novas empresas, sobretudo a partir da expansão comercial da Itália, no século XII, quando se criou condição econômica que tornou fundamental o aperfeiçoamento contábil, conforme ratifica Belucio (1988, p.18-19).

Destaque-se que, em 1941, foi criado o Instituto dos Auditores Internos, no qual, segundo Fridori (2001, p. 14), os auditores internos tinham a tarefa principal de “buscar e informar irregularidades e fraudes”.

No Brasil, foi criado o Instituto dos Auditores Internos em 1960. No momento de sua criação, eles se limitavam a dar suporte aos auditores independentes. Inicialmente, a auditoria limitou-se à verificação dos registros contábeis, na tentativa de observar se eles eram exatos, confrontando, primariamente, a escrita com as provas do fato e as correspondentes relações de

registro. Com o passar do tempo, o campo da auditoria ampliou-se. Não obstante muitos ainda o julguem restrito à observação da veracidade e da exatidão dos registros, conforme ressalta Fridori (2001, p. 12) quando relata “o que caracteriza nesse momento da história da auditoria é o exame dos livros contábeis em um sentido fiscalizatório por parte do governo, que buscava identificar e inibir fraudes.”

A auditoria caracteriza-se como uma técnica utilizada para o estudo dos registros contábeis, no intuito de comprovar se tais instrumentos estão concordantes com os interesses e objetivos das organizações, sendo que, através desses dados, torna-se possível a análise do contexto econômico-financeiro da empresa, e, a partir dessa avaliação, elaborar soluções de melhoria, caso seja necessária.

Dentre as várias modalidades de auditoria, destaca-se a auditoria interna, subsidiada pelo controle interno, tema central desta pesquisa, que se refere ao serviço prestado pelos profissionais que atuam, permanentemente, dentro da firma, em razão da ligação trabalhista efetiva entre ambos. Certamente, essa modalidade de auditoria alcança maior profundidade na exatidão das informações, pois o profissional se encontra enraizado às problemáticas e avanços da empresa, alcançando muito maior importância na estrutura administrativa.

É preciso considerar que o novo ambiente de negócios é uma condição que impõe desafios variados às empresas, que se vêem comprometidas com sua sobrevivência, continuidade e crescimento. Nesse cenário turbulento e mutante, as organizações precisam se adaptar rapidamente às novas situações, garantir a realização de suas atividades em condições ideais de eficiência e segurança e proteger seu patrimônio, assegurando o cumprimento de seus objetivos. Na perspectiva de Guoming (1997, p. 1):

O desenvolvimento rápido da tecnologia produtiva, expansão do espaço operacional, e grandes organizações com muitos níveis gerenciais, a alta administração não poderiam realizar diretamente a supervisão de sua empresa, assim necessitando de alguns representantes (auditores internos) para realizar tal tarefa. Estes representantes trabalhando com eficiência observariam a posição financeira, os resultados operacionais e as decisões operacionais ocorridas, com o objetivo de relatar a alta administração da empresa às políticas analisadas.

Vários movimentos e efeitos do novo ambiente de negócios afetam as organizações, conseqüentemente, se espera dos executivos a capacidade de encarar a atividade empresarial de forma integrada, procurando o entendimento sistêmico para os ciclos de transações, o inter-relacionamento entre os diversos ciclos e a empresa como um todo. O controle interno é um aspecto fundamental do novo ambiente de negócios, que não pode ser

negligenciado pelos executivos e organizações. Sua importância é atestada pelas situações por que algumas empresas passaram por não dar a devida importância aos seus sistemas de controle interno, considerando sua relação com a gestão estratégica da auditoria interna.

Guoming (1997) afirma que a auditoria interna transformou-se num componente importante da gestão, modernizando as empresas, uma vez que de forma gradual a auditoria interna teve como finalidade ajudar a aperfeiçoar a gestão da empresa, em função de verificar erros e de impedir fraudes às atividades realizadas e avaliadas pelo ângulo operacional e gerencial.

Os aspectos apresentados alertam para a necessidade da utilização do controle interno da auditoria sobre a gestão estratégica das entidades econômicas, em uma economia globalizada, em que deve ser proposto um modelo de auditoria que enfatize a análise dos resultados macroambientais e organizacionais, de forma a detectar e fornecer informações consistentes sobre as decisões adequadas a serem tomadas na área operacional. Por isso, como afirma Guoming (1997, p. 2), “[...] a auditoria interna deve focalizar a auditoria operacional e a auditoria de gestão, baseado nas auditorias financeiras de receitas e despesas para fornecer serviços para o desenvolvimento das empresas.”

3.2 Definição de Auditoria Interna

A definição de auditoria interna emitida pelo *The Institute of Internal Auditors (2003)* esclarece que: "a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de assessoramento e consulta, concebida para agregar valor e melhorar a operação da organização. Ajuda uma organização a cumprir seus objetivos apontando um enfoque sistemático e disciplinado para valorar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança". Pode-se entender que tal conceito torna-se redundante, pois ao referir-se em agregar valor, já que está pressupondo a melhoria contínua da organização, que não necessitaria reforçar em seu conceito essa afirmação.

Motta (1996, p. 15), considerando a semelhança da auditoria com o papel da assessoria, define a primeira como:

o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.

Em seu aspecto conceitual, a auditoria interna pode ser entendida como uma atividade que se preocupa em assegurar o aprimoramento da gestão operacional, objetivando salvaguardar os ativos e promover a eficiência nos processos organizacionais, em consonância com os interesses das organizações, fornecendo conclusões e sugestões através de relatórios. O auditor interno examina, orienta e supervisiona a vida econômica da empresa, objetivando garantir a eficiência dos processos, no bom desempenho e no cumprimento dos ideais almejados pela administração.

Tal conceito pode ser confirmado por Oliveira (1994, p. 27) quando o autor aprofunda a comparação entre a auditoria interna e a externa, esclarecendo que as principais diferenças podem ser sumarizadas da seguinte forma:

Propósito do trabalho: a auditoria interna visa a elaborar sugestões para aprimoramento da gestão operacional, salvaguarda os ativos e tornar mais eficientes os controles internos.

Preocupação com os controles internos: a preocupação com os controles internos é com a eficiência do funcionamento dos controles em si, sendo este aspecto de fundamental importância para seu trabalho.

A auditoria interna se dedica ao exame com maior profundidade e constância, executado por um serviço ligado à estrutura administrativa interna da empresa, visando proteger, acompanhar os fatos patrimoniais de uma entidade, promovendo sugestões de melhorias. Pode-se dizer que a auditoria é exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente.

Portanto, Auditoria, num sentido mais abrangente, compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações internas, relacionadas com o controle do patrimônio e os processos organizacionais, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

A Auditoria Interna precisa estar adequadamente estruturada e posicionada organizacionalmente, com profissionais capacitados, conhecedores do negócio, para desempenhar o processo auditoria, que envolve as seguintes funções: a) antecipação de riscos, como subsídio ao processo decisório (atuação preventiva); b) avaliação sistemática dos processos e das operações (atuação recorrente); c) vigilância permanente dos controles e das operações (ação retrospectiva e corretiva), entendimento esse corroborado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA (2003).

3.3 Características do Trabalho da Auditoria Interna

O trabalho mais exaustivo é aquele que se volta para as aplicações dos controles internos contábeis e administrativos. referente às operações é tarefa atribuída à auditoria interna, ficando a parte do exame das demonstrações financeiras com a auditoria externa ou independente.

Waddell (1977, p. 10) aponta importantes características do trabalho da auditoria interna:

- a) a auditoria é processada por um (ou mais) funcionários de assessoria da empresa;
- b) sua meta principal é prestar serviços que auxiliem a alta administração da empresa a desligar-se, adequadamente, de suas responsabilidades;
- c) os trabalhos são programados, principalmente, de acordo com a oportunidade das funções operacionais;
- d) o exame de controle interno e das operações é efetuado em nome da alta administração com o fito principal de verificar, avaliar e estabelecer a adequação, a extensão do cumprimento e a qualidade de execução de normas e procedimentos, e da produção de informações e dados contábeis e operacionais e se estendem pelo exercício inteiro;
- e) o auditor se interessa correntemente pela adequação do controle interno em relação à prevenção e/ou percepção de fraude e perdas dos ativos da empresa;
- f) o auditor mantém sua independência profissional pelo fato de se reportar diretamente "à mais alta administração" da qual deve ser um assessor direto;
- g) o exame das transações contábeis e operacionais da empresa é contínuo, e focado sempre para a consecução de mais eficiência funcional, melhor segurança para os ativos da empresa e melhores resultados econômicos.

Enfatize-se que o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, com total obediência às normas de auditoria, ressaltando sua subordinação à administração da empresa somente sob o aspecto funcional. Esse profissional ou a equipe de auditores devem ter liberdade de acesso a qualquer dos departamentos ou órgãos da empresa, para fazerem verificações, exames, levantamentos e pedir informações e dados para suas conclusões, fazendo-se necessário certa periodicidade nas revisões, promovendo uma

auditoria contínua, isso no caso dos auditores internos, já que ficam tempo integral na empresa.

3.4 Missão, Importância, Necessidade e Objetivos

A auditoria interna constitui uma função criada nas empresas para examinar e avaliar as atividades nelas executadas. Sua proposta é auxiliar os membros da administração à desincumbirem-se de forma eficaz de suas responsabilidades. Para tal fim, a auditoria interna fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades em exame ou já verificadas.

Para Carvalho (2004, p. 2):

Entender a missão da Auditoria Interna é nosso primeiro desafio, pois ela tem como missão auxiliar a companhia a atingir os resultados esperados, focando nas melhorias dos controles e processos, minimizando assim os riscos e possibilitando ao cliente interno tranquilidade em relação aos controles que foram examinados.

Destacam-se, dentre os membros da organização que recebem auxílio da auditoria interna, os que compõem a administração, cabendo aos auditores fornecer dados sobre a adequação e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização.

Desse modo, dentre os objetivos de Auditoria Interna, citam-se:

- a) exame da integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar tais informações;
- b) exame dos sistemas estabelecidos para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam vir a ter, impacto sobre operações e relatórios, além de determinar se a empresa está de acordo com as diretrizes previamente traçadas;
- c) exame dos meios utilizados para a proteção dos ativos e, caso seja necessário, comprovar a sua real existência;
- d) verificação dos recursos, ou seja, se os mesmos vêm sendo empregados de modo eficiente, de forma a trazer os retornos esperados;
- e) exame de operações e programas e verificação dos resultados, ou seja, se há compatibilidade destes com o planejamento, como também se tais operações e programas estão sendo executados de acordo com os planos traçados;

- f) comunicação do resultado da auditoria e certificação de que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Concernente aos fundamentos da auditoria interna, é importante ressaltar que, para que seja alcançado o fim e/ou objetivo da auditoria interna, no que diz respeito ao seu local de ação, ou seja, a empresa, é necessário que haja uma base sólida para tal, isto é, que ela esteja ancorada de um lado, na aceitação dos administradores e, de outro, pela execução de um serviço contínuo e imaginativo que possa ser fornecido à administração.

Tanto o auditor como o administrador precisam entender que, apesar da habilidade técnica permitir um trabalho profissional, as conclusões e recomendações do auditor podem permanecer impotentes se ignoradas, mesmo que o relatório de auditoria tenha sido preparado de forma extremamente cuidadosa. Desde que haja necessária equação na empresa auditada, uma posição reforçada pelo suporte da administração fornece, ao trabalho e ao relatório do auditor, força e efeito. Serviços bem considerados e inovadores para a tomada de decisões dentro da empresa, descobrem novos desafios para a auditoria, além de fornecerem ao auditor a chave para abrir as portas de quaisquer áreas da empresa.

Conforme afirmam Teixeira e Teixeira (2004, p. 2):

A revisão e avaliação que o auditor interno executa não eximem outras pessoas pertencentes à organização, das responsabilidades que lhes são pertinentes ou atribuídas. Essas funções podem ainda ser entendida nas condições do objetivo geral, que justifica o escopo do trabalho a ser executado, uma vez que a Auditoria Interna possui como propósito prestar auxílio direto a todos os membros da Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, atuando junto aos diversos e distintos setores da empresa a fim de obter uma visão necessariamente completa, de todas as diversificadas operações ora submetidas aos exames.

Nem todas as empresas adotam a segregação das atividades de Auditoria Interna em contábil-financeira e operacional, no entanto, de uma forma conjunta, os departamentos de uma organização atuam nas diversas áreas, desenvolvendo seus trabalhos sem identificar e selecionar as atividades quanto as suas naturezas, se operacional, se financeira.

Os trabalhos de Auditoria Interna são fundamentados parcialmente pelas Normas e Técnicas emanadas do Instituto dos Auditores Internos IIA (2003), na sua declaração de responsabilidade do auditor interno, cujas diretrizes gerais conduziram à elaboração dos Manuais de procedimentos internos das empresas, criados e desenvolvidos com esse propósito específico.

As empresas, pertencentes aos vários setores da produção, apresentam diferenças básicas quanto aos procedimentos utilizados para nortear a execução dos trabalhos de Auditoria Interna em sua modalidade operacional. Isso se deve, principalmente, por fatores histórico-culturais que ocasionaram a organização dos departamentos de auditoria.

Constata-se que a natureza e a complexidade do trabalho do auditor interno requerem capacidade de adaptação acima da média, para que o profissional possa aprender rapidamente os aspectos teóricos e práticos, sobre as atividades objeto de exame nas organizações.

Auditar sempre é sinônimo de desconfiar, conforme comenta Fridori (2001, p. 15) “as atribuições que possuíam peso maior no enfoque clássico da auditoria interna eram: (a) efetuar as verificações e conferências dos registros contábeis e (b) fiscalizar as atividades rotineiras a fim de identificar irregularidades.”

Enfatize-se que a independência é condição primordial para o auditor e deve ser aplicada em todos os assuntos relacionados às suas atividades, apesar do auditor possuir um menor grau de independência, quando comparado com o auditor externo, conforme comenta Fridori (2001, p. 18).

Destaque-se, ainda, que o auditor não pode, simplesmente, adotar atitudes de defesa ou de acusação, mas de imparcialidade. É necessário que se discuta, analise e documente os fatos, sem utilizar-se de conclusões precipitadas ou colocadas em elementos imponderáveis, haja vista que toda e qualquer acusação ou conclusão sem base sólida resultaria em atritos irresponsáveis, no que tange ao relacionamento entre funcionários e mesmo com relação à chefia.

Em suma, o desempenho da função de auditor exige certas qualidades e um padrão rígido de comportamento, considerando que esse profissional tem a responsabilidade de se portar de tal modo, isso exige que sua integridade nunca mereça reparos. A empresa, por sua vez, precisa agir de forma ordenada e harmônica, assegurando o cumprimento dos deveres por parte dos funcionários, salvaguardando seus interesses e funcionando de maneira econômica.

3.5 Enfoques da Auditoria Interna

Num primeiro momento, a auditoria interna tinha como objetivo principal ser um órgão de fiscalização dentro das empresas, conforme comenta Oliveira (1994, p. 13) a auditoria interna “iniciou suas funções com o objetivo principal de ser um órgão policialesco das atividades de uma organização.”

Para Fridori (2001, p. 15) as atribuições da auditoria interna, sob um enfoque clássico, eram: “(a) efetuar verificações e conferências dos registros contábeis e (b) fiscalizar as atividades rotineiras a fim de identificar irregularidades.”

Segundo Fridori (2001, p. 15) se somaram novas atribuições à auditoria interna, as quais podem ser compreendidas sobre três conceitos: “(a) controle interno; (b) auditoria operacional; e (c) auditoria de gestão.” Segundo Belucio (1998, p. 36), a mudança de enfoque teve início na década de 80.

Autores como Belucio (1988, p. 36), Oliveira (1994, p. 15), Silva (1993, p. 13), Fridori (2001, p. 47) e Paula (1998, p. 58), acreditam na transição que ocorreu do enfoque clássico para um novo enfoque, em que a auditoria interna passou a ser vista como parceira da alta administração, ao prestar assessoria, possibilitando por meio de informações relevantes, uma visão do que se passa dentro da organização, quando esta recomenda alternativas, visando redirecionar, quando necessário, a ação empresarial, conforme discutido por Paula (1998, p 75 – 81) e Fridori (2001, p. 33).

Segundo Paula (1998, p. 67):

a auditoria interna desenvolve atividades de assessoramento, ou seja, ela pode recomendar mudanças organizacionais, mas não dispõe de responsabilidade ou autoridade para determiná-las. [...] É necessário que a comunicação seja feita de forma consistente, oportuna e objetiva, expressando a visão correta do momento vivido pela entidade, considerando-se que as informações variam de importância de acordo com as circunstâncias.

A auditoria interna deve reavaliar seu modo de pensar e atuar para consolidar essa transição, afirmativa esta corroborada por Oliveira (1994, p. 145) e Fridori (2001, p. 34), quando afirmam que para que isso ocorra a auditoria deveria repensar: “o primeiro passo seria eliminar os trabalhos inócuos, ou seja, atividades que não agregam valor. Em seguida, a Auditoria Interna deveria orientar seus trabalhos para outros objetivos, procurando, em conjunto com os gestores, a solução de problemas que causam perdas e desperdícios.”

Pode-se repensar a postura da auditoria interna, quando considerado o crescimento do conceito de controle interno, e com a inserção da auditoria operacional e da auditoria de gestão, na prestação de serviço e consultoria, servindo de apoio à alta administração, oferecendo importantes informações para a tomada de decisão e subsidiando no cumprimento dos objetivos da organização, conforme comenta Fridori (2001, p. 77).

3.6 Controle Interno, Auditoria Operacional e Auditoria de Gestão

Ao se implantar uma auditoria interna necessário se faz uma definição clara do que se espera dela, portanto, o estabelecimento de objetivos quantificados quanto à profundidade e periodicidade dos testes. Considerando que toda empresa é dinâmica, isto é, suas prioridades e, eventualmente, seus dirigentes mudam, conclui-se que os objetivos estabelecidos para a auditoria devem ser revisados periodicamente.

Ao se planejar um trabalho de auditoria, a questão principal consiste no estabelecimento de um volume satisfatório de informações a serem coletadas que assegurem o resultado do trabalho. Essa decisão depende do conhecimento técnico do auditor e da sua familiarização com a atividade a ser examinada.

O planejamento inicia-se com a preparação do Plano Anual de Auditoria, dando ênfase para aspectos mais importantes, como áreas de exame e/ou análises prioritárias, determinação do alcance da auditoria em certas áreas e/ou atividades da empresa, previsão do tempo para execução dos trabalhos programados para o ano, bem como para treinamento e reuniões.

A auditoria interna, concebida como órgão responsável pela promoção do controle da legalidade e legitimidade e avaliação dos resultados quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, deve possuir as seguintes competências:

a) realizar os trabalhos de auditoria de contabilidade, orçamento, finanças, pessoal, licitação, serviços gerais;

b) acompanhar e orientar a implantação ou modificação de métodos e procedimentos administrativos, que visem racionalizar a execução;

c) avaliar a suficiência e a eficácia dos meios estabelecidos para eficiente utilização dos recursos, propondo alternativas para melhorias e indicando providências para assegurar a plena execução das atividades;

d) realizar os trabalhos de auditoria, acompanhando e avaliando o desempenho das ações gerais relacionadas com as atividades desenvolvidas;

e) avaliar e controlar o cumprimento de instruções, normas, diretrizes e procedimentos voltados para a área administrativa:

f) auxiliar, através de pareceres, as dúvidas na interpretação e aplicação de normas.

Nesse contexto, identificam-se dois tipos de auditoria que podem ser realizadas pela auditoria interna: a auditoria operacional e a de gestão.

Dentro do trabalho da auditoria interna, denominou-se o termo auditoria operacional para descrever o trabalho de auditoria que tenha por objetivo específico a melhoria das operações que estão sendo examinadas, o que é corroborado por Polimeni (1988, p. 6) que afirma “a auditoria operacional é um conjunto de técnicas e procedimentos empregados para se realizar uma ampla e construtiva revisão da estrutura organizacional e seus componentes”. Portanto, compreende um exame analítico das atividades do negócio, destinado a determinar sua adequação para alcançar as políticas e os objetivos gerenciais e para estabelecer o grau de adesão ao sistema estabelecido.

O Glossário mexicano de economia (2004), registra que auditoria operacional “é uma revisão e avaliação parcial do total das operações e procedimentos internos adotados na empresa, com a finalidade principal de auxiliar a direção da empresa a eliminar as deficiências por meio de recomendações de medidas corretivas”. Entende-se que o conceito discutido ainda precisa identificar quais as deficiências que devem ser eliminadas, bem como definir, também, que a auditoria operacional compreende a áreas financeira, o exame e avaliação dos planos da organização, a direção e controles internos administrativos, a eficiência, eficácia e economia dos recursos humanos empregados, materiais e financeiros e dos resultados das operações, com a finalidade de saber se os objetivos propostos estão sendo cumpridos.

Outra definição encontrada é aquela elaborada pelo Governo da Nicaragua (2004), na qual se afirma que “A auditoria operacional pode definir-se como o “exame e avaliação profissional das operações e atividades de uma entidade qualquer, para determinar seu grau de eficácia, economia e eficiência e formular recomendações gerenciais para melhorá-las.”

Da definição anterior depreende-se que o desenvolvimento de uma auditoria operacional implica diagnosticar sobre as operações e atividades que se examina e avalia, e em que medida se alcançam as metas propostas (eficácia), com que nível de custo (economia) e com que grau de eficiência.

Destaca-se que se pode considerar como metodologia da auditoria operacional diversos aspectos do trabalho de caráter geral, que normalmente se efetuam em uma auditoria operacional, e que ajudam o auditor a ampliar suas técnicas para um melhor desempenho de seu trabalho.

Segundo o Boletim No. 2 da Comissão de Auditoria Operacional do Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2004, p. 6), a metodologia da auditoria operacional se pode embasar em um método, cujos passos são:

- Considerações de informações preliminares que caracterizam o problema (familiarizar).
- Formulação do problema (panorama geral).
- Observação dos acontecimentos pertinentes ao problema (coleção de informações).
- Uso de conhecimentos anteriores (preparação especial e capacidade profissional).
- Formulação de hipóteses (recomendações alternativas).
- Dedução das implicações das hipóteses (análise da investigação).
- Conclusões que confirmem as hipóteses (afirmações sobre o resultado da pesquisa e apresentação do problema aos interessados).

Para Gonzalez (2004, p. 2):

como pode se observar, o método desenvolvido segue um ordenamento cronológico dos passos que em termos muito gerais devem seguir-se em desenvolvimento da auditoria operacional, ao iniciar estes passos com a obtenção do conhecimento da companhia, seguido da captação dos problemas existentes, e por último concluindo com a elaboração e apresentação a empresa, do relatório correspondente.

Nesse tipo de auditoria, o auditor servir-se-á dos registros contábeis para penetrar no mecanismo de um escolhido departamento, órgão, divisão, setor, etc, passando pelas diversas unidades administrativas, seguindo todas as fases das operações realizadas, julgando, criticando, avaliando cada fase, procurando solucionar as dificuldades encontradas ou trazendo melhorias.

Conforme Tonelli (2004, p. 1) a Resolução 2554/98 e todo o arsenal teórico inerente ao assunto deixam claro que à auditoria interna compete avaliar a eficiência e a eficácia do sistema de controles internos da organização, apontar os riscos envolvidos e que não estão sob

controle satisfatório. recomendando ações para correções das eventuais deficiências constatadas e para a minimização dos riscos.

Na concepção de Ferreira e Santos (2003, p. 12): “Do estudo depreende-se que a auditoria interna, como parte integrante do sistema de controles internos, é responsável por sua avaliação, surgindo daí a necessidade de que a área atue focada em riscos e para tanto, adote uma metodologia de auditoria interna compatível.”

Portanto, a auditoria operacional atua na revisão do sistema de controle interno fornecendo à administração subsídios para que os objetivos e as metas por ela delineados estejam sendo devidamente divulgados e internalizados na organização, que os controles instituídos sejam eficazes e que os métodos e procedimentos estejam sendo cumpridos, de maneira que garantam operações eficientes e certifiquem-se da aderência aos planos, políticas e às diretrizes definidos.

Vinculada à auditoria operacional também se discute a revisão dos controles internos. Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA (1992, p. 48), “a expressão controle interno passou a ser utilizada como meio de distinguir os controles originados dentro da própria organização, daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação”.

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO* (2004), definiu controle interno como “um processo levado a cabo pelos gestores da empresa com a finalidade de obter razoável segurança de atingir os seguintes objetivos: eficiência e eficácia das operações, a confiabilidade dos dados financeiros e a observância das leis e regulamentos aos quais a entidade esteja sujeita.”

Em 1949, Thurson (1949, p. 8) referia-se ao controle interno como sendo os métodos e as medidas adotadas dentro das organizações, para salvaguardar o caixa e os demais ativos da companhia, bem como para verificar a fidedignidade dos registros.

Percebe-se que havia total vinculação do controle interno pela ótica do controle contábil, conforme afirma Silva (1993, p. 8), enfoque esse dado à função de auditoria interna.

Silva (1993, p. 59) expõe que:

Modernamente, o controle interno deve ser entendido como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração como os níveis gerenciais apropriados), para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar, com razoável certeza, essa realização. Dito de outra maneira, o controle interno abrange

todos os meios planejados numa organização para dirigir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de atingir seus objetivos.

A citação acima esclarece que o controle interno deixou de se referir apenas aos aspectos diretamente ligados às funções de contabilidade e finanças, quando também incorporou aspectos das operações e dos objetivos da organização. Conseqüentemente, a auditoria interna deixou de ser vista como órgão disciplinado da gerência, conforme afirma Oliveira (1994, p. 102):

O sistema de controles internos não pode mais ser visto como algo disciplinador da atuação dos executivos e demais funcionários. Os controles internos passam a existir como algo importante para obtenção de resultados e não, como comum nas empresas tradicionais, meros instrumentos de cerceamento das decisões gerenciais, numa tentativa, na maioria das vezes infrutífera, de controlar a desonestidade de certos funcionários.

O conceito apresentado demonstra a preocupação com a eficiência operacional, em decorrência da evolução do conceito de controle interno.

O controle interno é uma função que tem por objetivo salvaguardar e preservar os ativos da empresa, evitar desembolsos indevidos e oferecer a segurança de que não se contraiu obrigações sem autorização da alta administração. Segundo Lefcovich (2004, p. 4) uma outra definição poderia ser trabalhada: “é um sistema formado por um conjunto de procedimentos (regulamentações e atividades) que inter-relacionadas entre si, tem por objetivo proteger os ativos da organização.”

Conforme discute Lefcovich (2004, p. 13), entre os objetivos do controle interno podem-se verificar:

- Proteger os ativos da organização evitando perdas por fraudes ou negligências.
- Assegurar a exatidão e veracidade dos dados contábeis e extra-contábeis, os quais são utilizados pela alta administração para a tomada de decisões.
- Promover a eficiência da operação.
- Estimular o surgimento de práticas ordenadas pela gerência.
- Promover e avaliar a segurança da informação e a melhora contínua.

Além dos aspectos apresentados, destaca-se que a auditoria de gestão analisa a estrutura da organização, as linhas de controle e comunicação, o fluxo de informações e a suscetibilidade de se adaptar às mudanças do ambiente. Para Fridori (2001, p. 24) “[...] a auditoria de gestão avalia os resultados obtidos na gestão no que se refere à eficiência, à

eficácia e a economia na consecução dos objetivos planejados”. Entende-se, portanto, que a auditoria de gestão é um serviço de apoio e revisão dos trabalhos desenvolvidos pela direção da empresa, com o objetivo de assessorar continuamente a administração no processo de tomada de decisão.

Grateron (1999, p. 51), por sua vez, ressalta que:

A auditoria de gestão é uma técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos estratos de uma organização, seja de caráter público ou privado. A auditoria de gestão objetiva melhorar a capacidade da organização para reagir com sucesso às mudanças, partindo da equipe diretiva, e procura auxiliar a Diretoria na avaliação interna da organização e de seus executivos. A auditoria de gestão procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisão.

Pode-se observar que a definição de Grateron assegura que a auditoria é entendida como prestadora de serviços de consultoria, quando utiliza o termo “prestar consultoria” e não mais entendido como órgão fiscalizador.

Zucchi (1992, p. 111) afirma que “A função da auditoria interna é bastante ampla, não existindo praticamente limites ao seu campo de atuação [...]. A análise da gestão empresarial é um serviço de apoio à alta administração, e nesse caso a Auditoria Interna estará atuando, mais do que nunca, como órgão de assessoria.” Portanto, o autor defende a auditoria interna como um órgão de assessoria, uma vez que este deve fornecer subsídios aos gestores para a tomada de decisão.

De acordo com Guevara Grateron (1999) e Zucchi (1992), a auditoria interna é aquela que mais se aproxima das atividades desenvolvidas pela consultoria e pela assessoria.

Segundo Gil (1999, p. 21), a auditoria de gestão pode ser entendida com “revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos, serviços no horizonte temporal presente e/ou futuro”. Percebe-se que esta auditoria está voltada para os fatos que estão ocorrendo, ou que ainda não ocorreram, cujos resultados efetivamente contribuem para a correção de rumos tempestivamente.

Corroborando com esse entendimento, Cordeiro (2002, p. 74) certifica que “A auditoria de gestão deve estar centrada em situações empresariais de maior risco para a continuidade dos negócios, proporcionando às organizações recomendações factíveis que auxiliem na tomada de decisões, corrigindo rumos e buscando sempre a máxima eficácia administrativa dos dirigentes das corporações.”

A preocupação contida nessa discussão é refletida no nível de risco que a empresa pode apresentar para a continuidade de seus negócios, sem que a auditoria interna possa perceber e atuar na orientação da alta administração.

4. ENFOQUE SISTÊMICO DO *BALANCED SCORECARD* E A AUDITORIA INTERNA

Este capítulo destaca a aplicação da visão sistêmica dentro das organizações, em que se percebe a existência de uma integração entre visão, missão e objetivos estratégicos. Estes estão refletidos no modelo de gestão e no processo de gestão da empresa. Nessa ótica o *Balanced Scorecard* pode ser visualizado como instrumento facilitador da comunicação e monitoramento dos objetivos estratégicos.

O desenvolvimento e a elaboração de uma estrutura de *BSC* voltada para a auditoria interna se baseou no modelo estudado por Frigo (2002), por ter sido, até então, o único estudioso do assunto que discutiu um modelo de *BSC* aplicado na auditoria interna, de acordo com as pesquisas realizadas. O *Balanced Scorecard* atua nas quatro perspectivas, sendo: clientes internos; clientes externos, processo de auditoria interna e inovação e aprendizagem. Entende-se que essas perspectivas atendem às necessidades deste estudo.

4.1 O *Balanced Scorecard* para o Departamento de Auditoria Interna

A aplicação do *BSC* a departamentos de auditoria interna baseia-se na premissa de que os indicadores de desempenho principais podem ajudar os diretores de auditoria interna a executar a estratégia departamental e comunicar essa estratégia por todo o departamento. O *BSC* pode ajudar os diretores de auditoria interna a atingir desempenho superior, enfocando os serviços de valor agregado e prioridades e estratégias corporativas. O desafio é desenvolver e usar os indicadores de desempenho que sejam consistentes com a estratégia departamental, que sejam relevantes a diferentes grupos de clientes e/ou mercado, a prioridades oscilantes deste cliente e/ou mercado e ao ambiente em mudança.

Uma premissa necessária para se desenvolver um esquema *BSC* voltado para os departamentos de auditoria interna é que os indicadores de desempenho podem ser melhorados com a aplicação dos pressupostos do *BSC*. No entanto, ao construir o conjunto de indicadores de desempenho do departamento de auditoria interna, alguns pré-requisitos devem ser atendidos:

- Os indicadores de desempenho departamental refletem a missão departamental.
- Os indicadores de desempenho departamental refletem a estratégia e iniciativas corporativas e se estas são consistentes com os objetivos estratégicos.

- Os indicadores de desempenho incluem mecanismos de desempenho (indicadores de ocorrências), bem como indicadores de resultado (indicadores de tendências).
- As ligações entre diferentes indicadores de desempenho são compreendidas e gerenciadas.
- Os indicadores de desempenho refletem o seu papel estratégico único dentro da organização.

Um assunto intimamente ligado aos indicadores de desempenho é descobrir de que forma será medido e acompanhado cada objetivo, avaliando, assim, a estratégia do departamento. De acordo com Porter (1996, p. 68), estratégia é a “criação de uma posição valiosa e única envolvendo um conjunto diferente de atividades”. O que é a posição valiosa e única do departamento de auditoria interna?

Antes que os indicadores de desempenho possam ser avaliados e melhorados, a estratégia do departamento precisa ser avaliada e aprimorada, a partir dos seguintes questionamentos: Como o departamento preenche as necessidades não atendidas dentro de uma organização? Como o departamento irá inovar suas ofertas?

Frijo (2002, p. 44) comenta:

Recentemente, recebi uma ligação de um Diretor de Auditoria Interna de uma das companhias listadas na revista Fortune 500 me perguntando como seu departamento poderia usar um esquema *BSC* para administrar a mudança estratégica de seu departamento. Este departamento estava se reestruturando e indo na direção da função de auditoria com foco no processo. O departamento recebeu um aumento de 40% no quadro de auditores. O departamento usava indicadores de desempenho *GAIN* (Rede Global de Informações de Auditoria) e benchmark. Seu desafio: desenvolver uma estrutura para “medir o valor” gerado pelo departamento. É aí que a estrutura do *BSC* pode fazer contribuições significativas, fornecendo um modo de desenvolver, executar e monitorar os objetivos estratégicos específicos de um departamento. Isto é especialmente verdade onde o departamento estiver passando por uma importante mudança de estratégia e/ou recursos.

Para este departamento, eu recomendei o seguinte curso de ação: Primeiro, o departamento deve aprimorar sua estratégia. Isto vai muito além da missão do departamento. Isto envolve o desenvolvimento de objetivos estratégicos específicos que são verdadeiramente executáveis. Isto requer, também, cuidadosa priorização e sincronização de atividades e recursos. Depois, mapeamento estratégico e desenvolvimento de indicadores de desempenho usando a estrutura do *BSC*.

Quando se afirma que o “desafio é desenvolver uma estrutura para “medir o valor” gerado pelo departamento”, deduz-se que o objetivo desse questionamento se restringe à consulta feita por um diretor de auditoria interna a Frijo (2002). Percebe-se que o entendimento do *BSC* nessa citação é de servir como instrumento de gestão para comunicar a visão e as estratégias da empresa. Ressalte-se que seria necessário criar uma perspectiva

econômica no modelo de *BSC*, para se poder, então, discutir como medir valor gerado pelo departamento de auditoria interna.

As informações acima caracterizam que Frigo não leva em consideração que o principal objetivo do *BSC* está no alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa. Faz-se necessário observar que um conjunto de ações devem ser tomadas para análise do *BSC*, o qual consiste em: estabelecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos estratégicos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico, isto é corroborado por Kaplan e Norton (1997, p. 11-15).

Fundamentando-se na concepção de Kaplan e Norton (1997) dever-se-ia ter seguido o seguinte curso de ação: o aprimoramento das estratégias deveria contemplar e identificar quais objetivos e medidas estavam sendo revisados, ao verificar se objetivos estratégicos são executáveis, dever-se-ia analisar as metas estabelecidas e as iniciativas e, posteriormente, mapear e estabelecer os indicadores de desempenho.

4.1.1 Características do *BSC* para Auditoria Interna

Enfatiza-se que o principal objetivo do *BSC* liga-se ao alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais de cada área da empresa, realizadas por meio de algumas ações que podem possibilitar a identificação das seguintes características na utilização do *BSC* (não só na auditoria interna como em qualquer área da empresa):

- Traduz missão e estratégia em ações e indicadores de desempenho.
- Balanceado entre indicadores internos e externos.
- Balanceado entre indicadores de resultado (indicadores de tendências) e indicadores de desempenho (indicadores ocorrências).
- Balanceado entre indicadores objetivos e subjetivos.
- Ligações de causa e efeito.
- Único e/ou customizado a um departamento.

O entendimento da auditoria interna é como se esta fosse uma entidade na organização que possui autonomia.

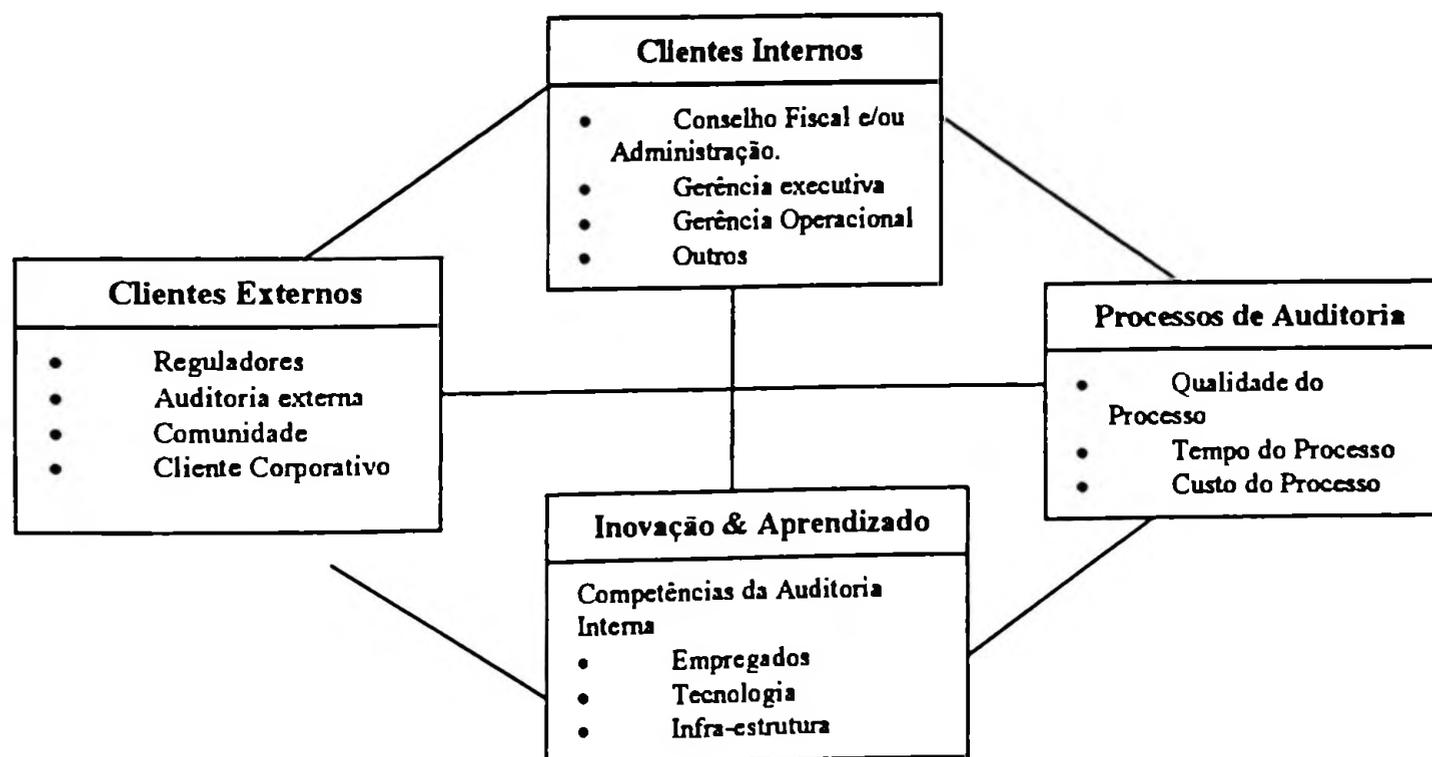
4.1.2. Uma Estrutura de BSC para Departamento de Auditoria Interna

O BSC está atrelado às estratégias corporativas, para traduzir a missão da empresa em objetivos e metas concretas para serem alcançadas. Portanto para o BSC a estratégia corporativa e do departamento são fundamentais, por impactar os objetivos estratégicos da área de auditoria interna, conforme corrobora Frigo (2002, p. 46):

A estratégia corporativa e a estratégia do departamento de auditoria interna são os mecanismos fundamentais do BSC para a auditoria interna. Ambos apresentarão um certo impacto nos objetivos estratégicos do departamento de auditoria interna. Estes objetivos estratégicos, por sua vez, determinarão os indicadores de desempenho estratégicos primários no BSC.

A adaptação da estrutura geral do *Balanced Scorecard (BSC)* a departamentos de auditoria interna requer a identificação de perspectivas, objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho, dentro de uma metodologia previamente proposta do BSC. Frigo (2002, p. 52), ao analisar a estrutura para os departamentos de auditoria interna, identificou o seguinte:

Ilustração 04 - Uma estrutura de BSC para a auditoria interna



Fonte: Frigo (2002, p. 42)

Na estrutura apresentada, os clientes internos e os externos da auditoria interna foram considerados como duas perspectivas distintas. Os processos internos foram incluídos como uma perspectiva distinta, além da perspectiva de inovação e aprendizado como um quarto componente. Percebe-se que a área de auditoria interna possui nessas quatro perspectivas suas

principais preocupações, principalmente no tocante a estabelecer sua visão, missão e objetivos estratégicos.

Segundo Frigo (2002, p. 46), foram identificados alguns indicadores e componentes, referentes a cada parte do *BSC*, durante a sessão de grupo de foco na conferência internacional da IIA em 1999.

Nesse estudo, foi adotada a estrutura de *BSC*, desenvolvida por Frigo (2002) com as seguintes perspectivas:

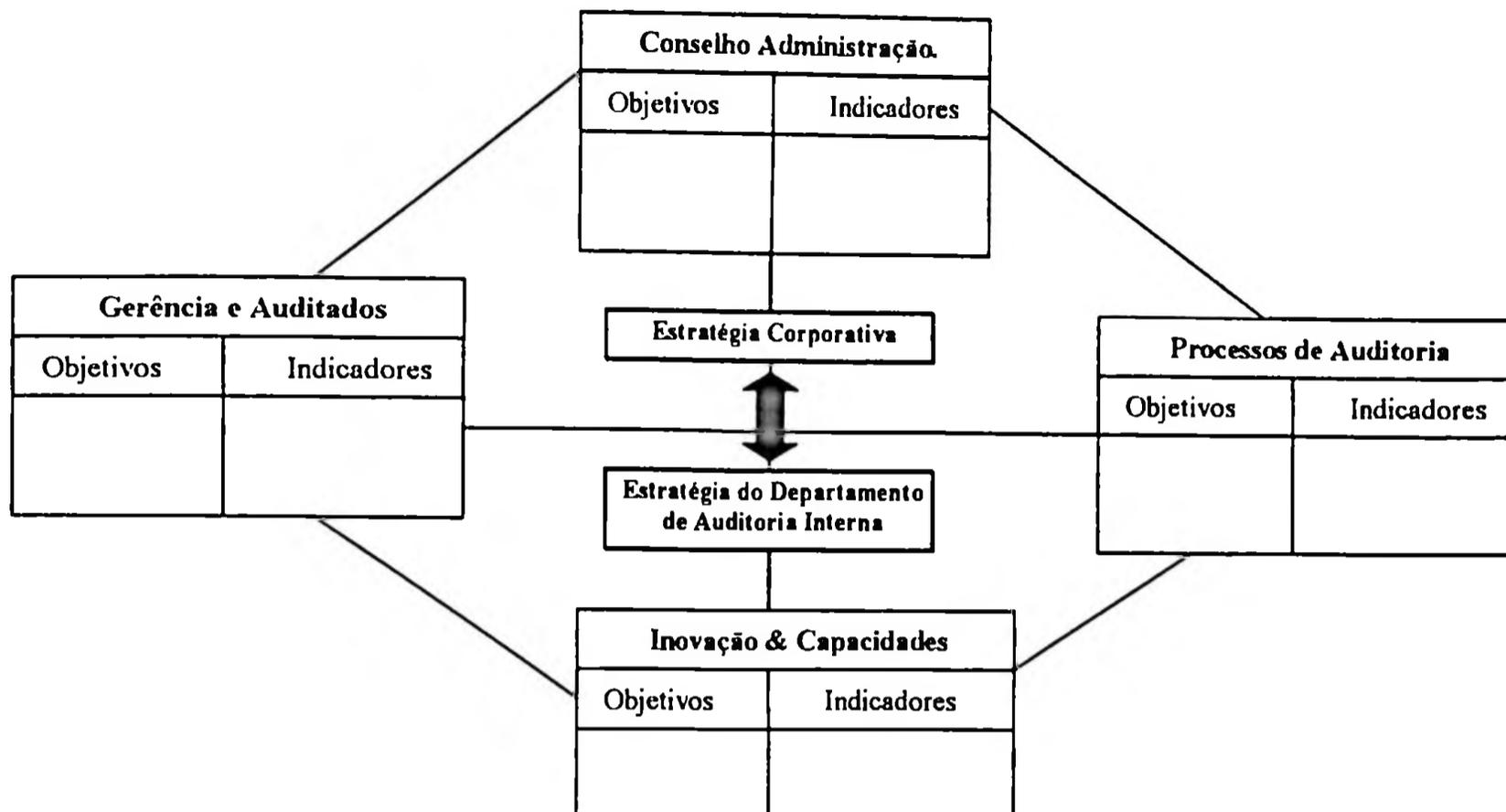
1. Conselho de Administração e/ou fiscal.
2. Gerência e Auditados.
3. Processos de Auditoria Interna.
4. Inovação e Competências da Auditoria Interna.

As quatro perspectivas representam uma versão de um *BSC* para um departamento de auditoria interna. Os indicadores de desempenho no *Scorecard* deveriam ser guiados pela estratégia departamental e corporativa. Duas das perspectivas do *Scorecard* enfocam os dois grupos primários de clientes: conselho de administração e gerência e/ou auditados. Os processos de auditoria interna representam uma terceira perspectiva. Finalmente, inovação e competências da auditoria interna enfocariam o quadro de empregados, tecnologia e treinamento.

Destacar, ainda, que o modelo de Frigo (2002) ficou centrado no conselho fiscal e gerência e/ou auditados, como dois grupos primários, e que se acrescentou o conselho de administração a esse grupo primário, basicamente em função das empresas não possuírem um conselho fiscal e sim um conselho de administração.

O modelo foi desenvolvido por Frigo (2002) utilizando como base o grupo de foco e entrevistas com os diretores de auditoria interna, desenvolvendo o modelo com o conselho fiscal e a gerência como os dois grupos primários de clientes. Com base nas discussões com auditores internos, com o grupo de foco e em reuniões da IIA (Instituto dos Auditores Internos), foi desenvolvido o seguinte modelo básico de *BSC* para a auditoria interna:

Ilustração 05 - As quatro perspectivas do BSC para a auditoria interna



Fonte: Frigo (2002, p. 43)

A ilustração 5 mostra que os indicadores de objetivos e desempenho nas quatro perspectivas são dirigidos à estratégia corporativa e à estratégia departamental da auditoria interna. Além dos objetivos e indicadores, cada perspectiva incluiria, também, metas e iniciativas. Por exemplo, a perspectiva da gerência e/ou auditados incluiriam objetivos, indicadores, metas e iniciativas, como mostra o quadro 02.

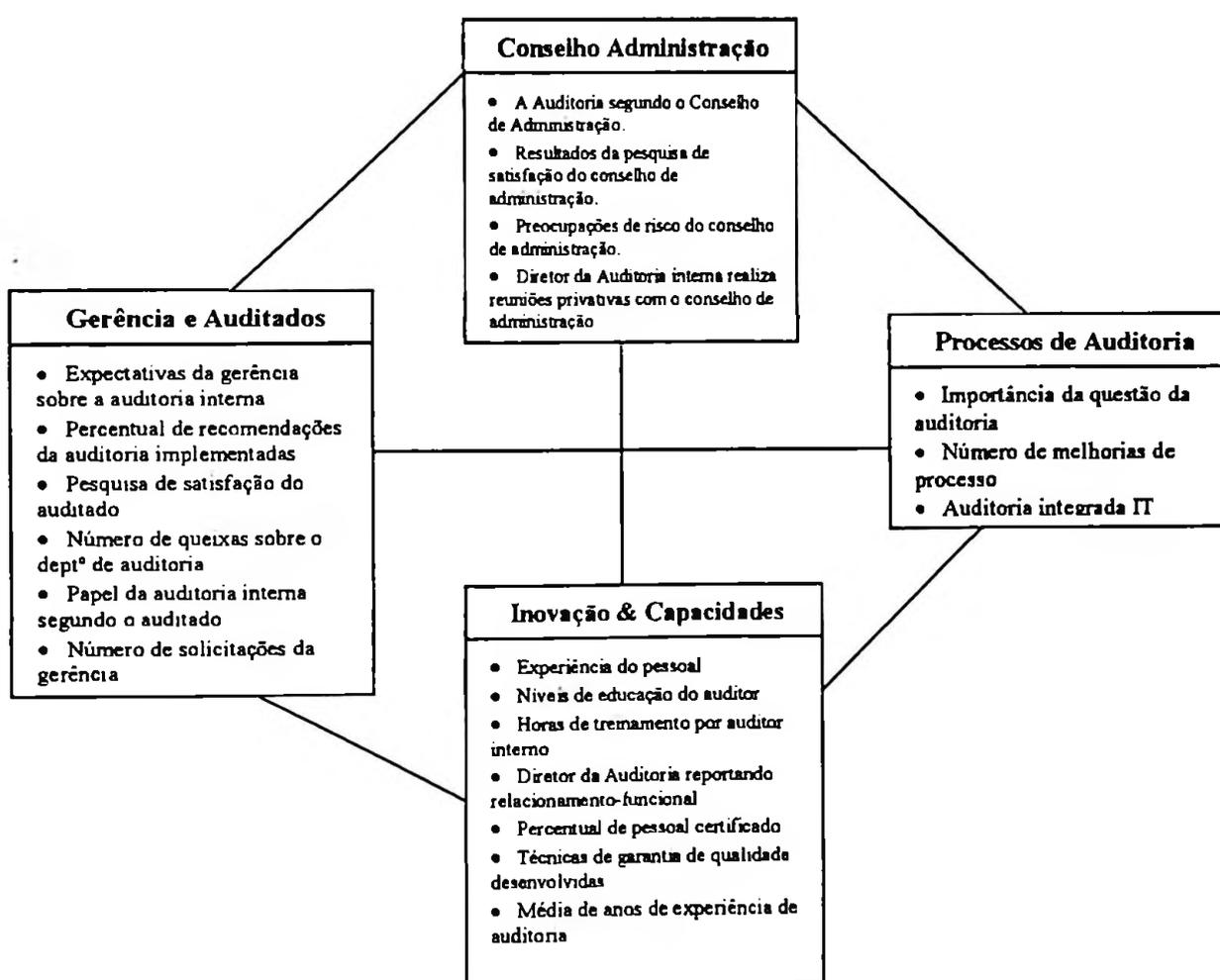
Quadro 02 - Perspectiva gerência e/ou auditados

Gerência e/ou Auditados				
	Objetivos	Indicadores	Metas	Iniciativas
"Para alcançar nossa estratégia como devemos parecer para a gerência e/ou auditados?"				

Fonte: Frigo (2002, p. 44)

Ziegenfuss (2000) demonstra sua preocupação em como selecionar e monitorar as medidas de desempenho, que podem ser difíceis devido ao grande número de medidas de desempenho. Frigo (2002) utiliza os indicadores de desempenho extraídos do GAIN (Rede Global de Informações de Auditoria). A ilustração 6 identifica alguns dos indicadores de desempenho por enfoque. Identificou-se no estudo desenvolvido por Frigo (2002) e Ziegenfuss (2000) ‘20 Principais Indicadores de Desempenho do GAIN segundos os diretores de auditoria’ no *BSC* básico, conforme comenta Frigo (2002, p. 48).

Ilustração 06 - 20 principais indicadores de desempenho do GAIN



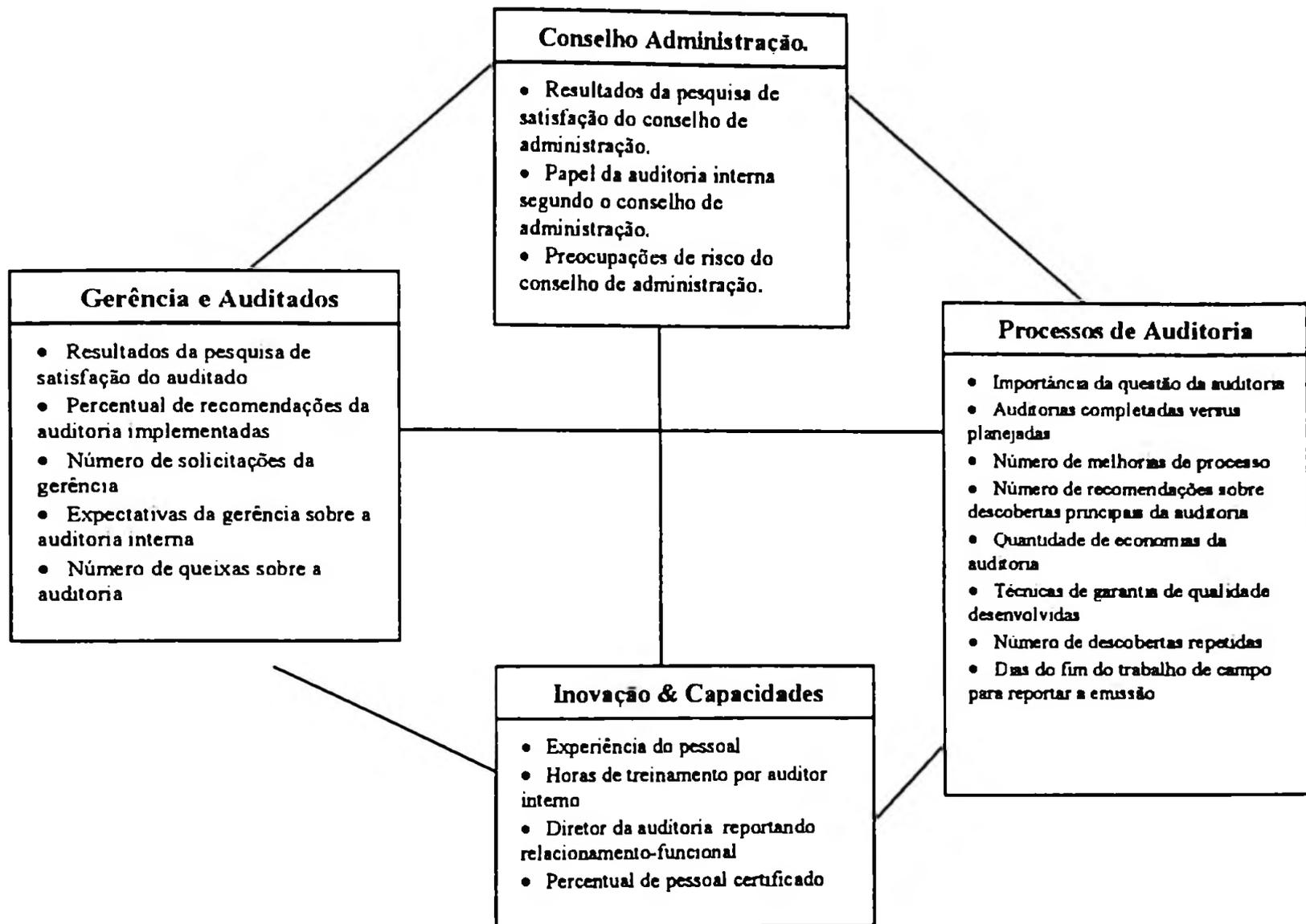
Fonte: Frigo (2002, p. 45).

Observa-se acima que alguns indicadores de desempenho são considerados pelo GAIN, mas apesar disso não traduzem indicadores, a exemplo de:

- auditoria segundo o conselho de administração, quando deveria ser observado quantidade de auditorias solicitadas pelo conselho de administração;
- resultado da pesquisa de satisfação do conselho de administração quando deveria ser grau de satisfação do conselho de administração;
- preocupações de risco do conselho de administração quando deveria ser número de preocupações de risco do conselho de administração;
- diretor de auditoria realiza reuniões privativas com o conselho de administração quando deveria ser numero de reuniões realizadas pelo diretor de auditoria com o conselho de administração;
- pesquisa de satisfação do auditado quando deveria ser grau de satisfação do auditado;
- papel da auditoria interna segundo o auditado, quando deveria ser percentual de percepção do auditado quanto ao papel da auditoria interna;
- importância da questão da auditoria interna, quando deveria ser considerado percentual de questões importantes levantadas pela auditoria interna;
- auditorias integradas IT quando deveria ser considerado quantidade de auditorias integradas a IT.

Frijo (2002, p.49) organizou e deduziu que: os “Indicadores de desempenhos mais críticos quando solicitaram aos diretores de auditoria que identificassem os cinco indicadores mais vitais” dentro do *BSC*, como mostra a ilustração 07, abaixo:

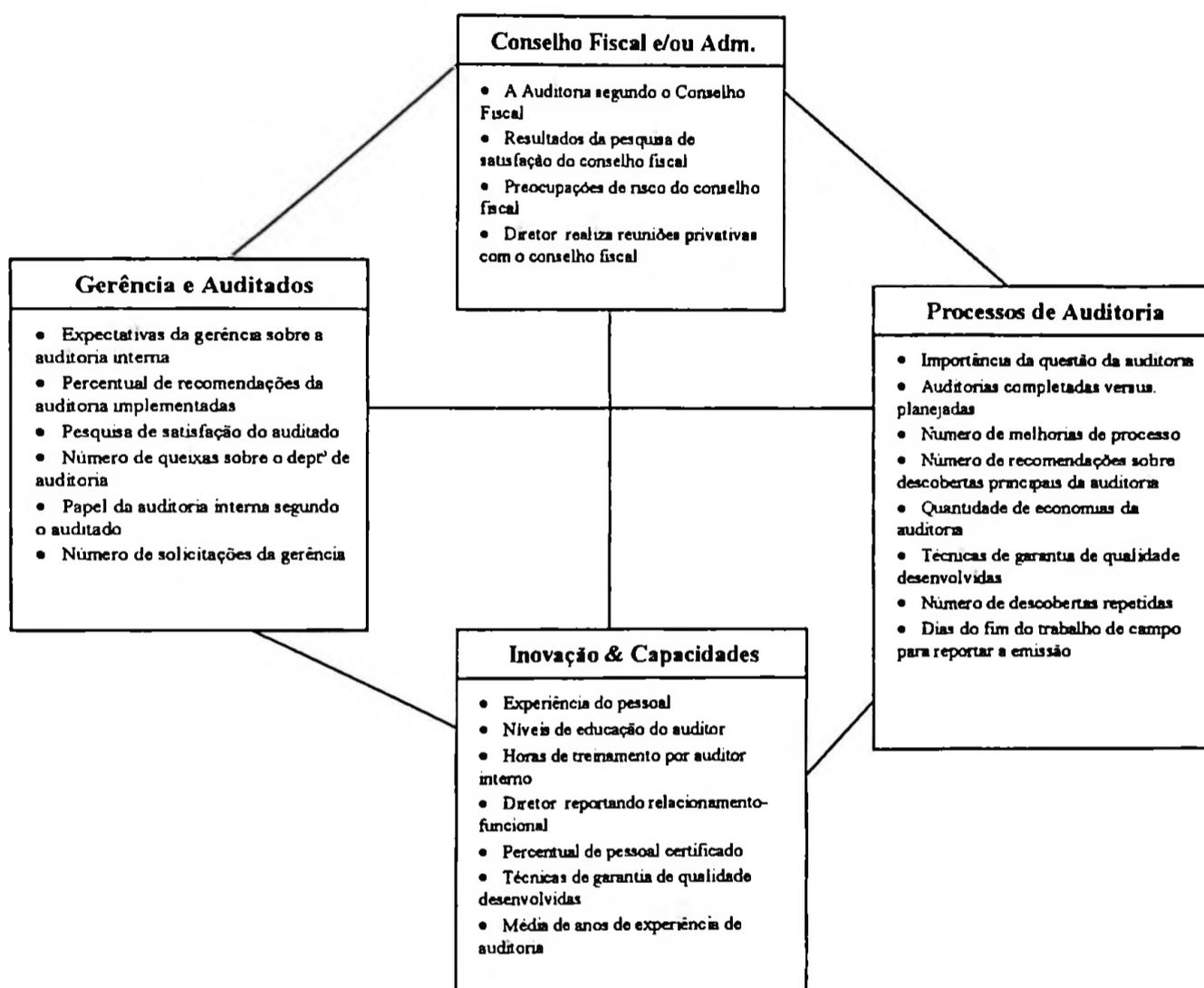
Ilustração 07 - Indicadores mais críticos de desempenho da auditoria interna



Fonte: Frigo (2002, p. 46)

A partir de levantamentos realizados por Frigo (2002, p.50), foi possível identificar os indicadores de desempenho GAIN, “25 Indicadores de Desempenho Vitais”, em um esquema *BSC*, como exemplifica a ilustração abaixo.

Ilustração 08 - 25 principais indicadores de desempenho do GAIN



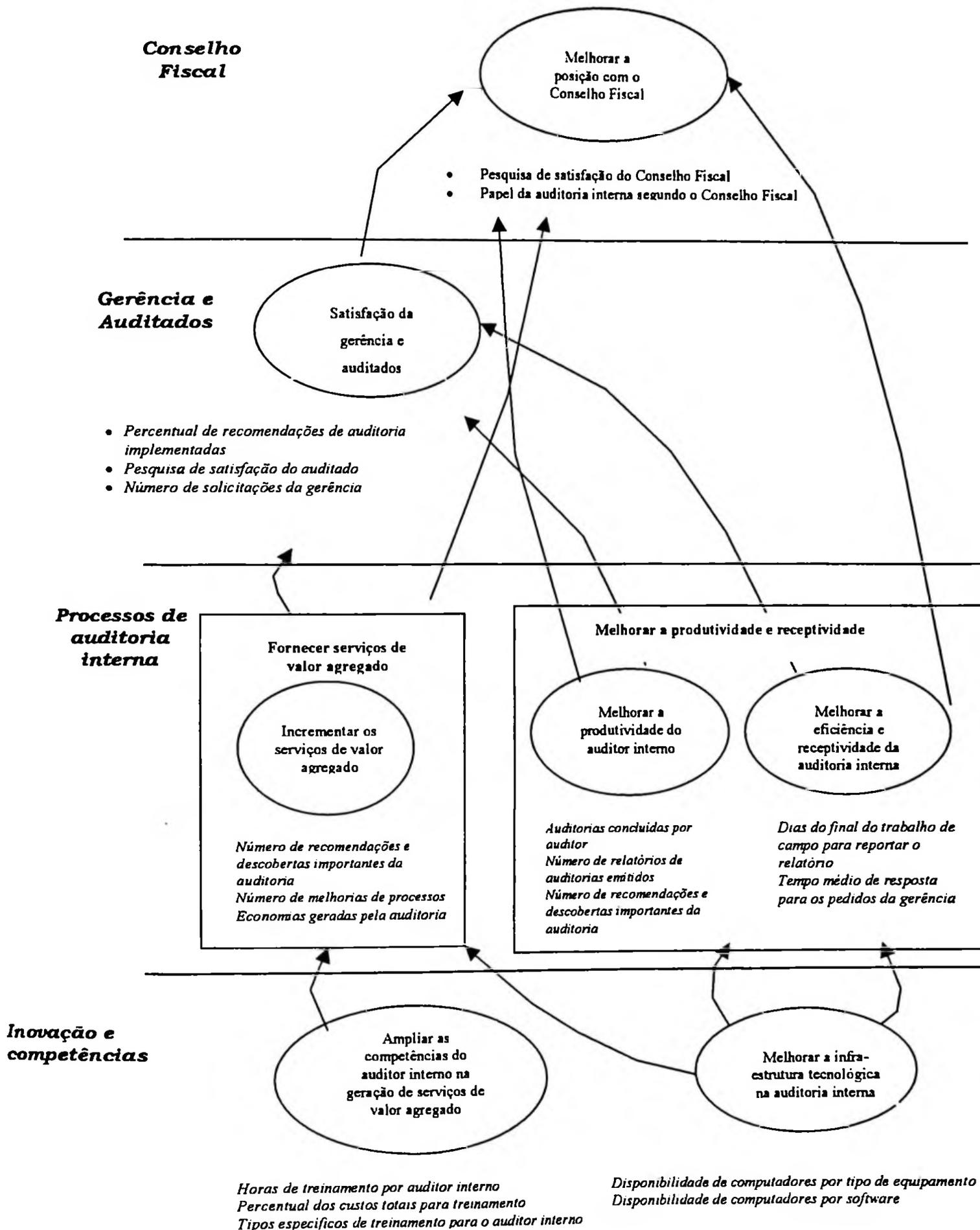
Fonte: Frigo (2002, p. 48).

4.1.3 Mapas Estratégicos

Constata-se que a execução da estratégia pode ser melhorada com a elaboração de mapas estratégicos, capazes de mostrar ligações de causa e efeito claras entre os objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho. Uma das ferramentas mais úteis no esquema BSC é o “mapa estratégico”, conforme discutidos por Norton (2000, p. 1-4), e Kaplan e Norton, (2000, p. 3-11).

Os mapas estratégicos ajudam os gerentes a focar um tema estratégico e a ligar objetivos estratégicos a indicadores de desempenho, em uma cadeia de causa e efeito. Por exemplo, os objetivos estratégicos de um departamento de auditoria interna “Melhorar a Satisfação do Cliente Provendo Serviços de Valor Agregado” e “Melhorar a Produtividade e a Receptividade”. A seguir, mostra-se um exemplo de mapa estratégico, elaborado para estes dois temas.

Ilustração 09 - Mapa estratégico para a auditoria interna



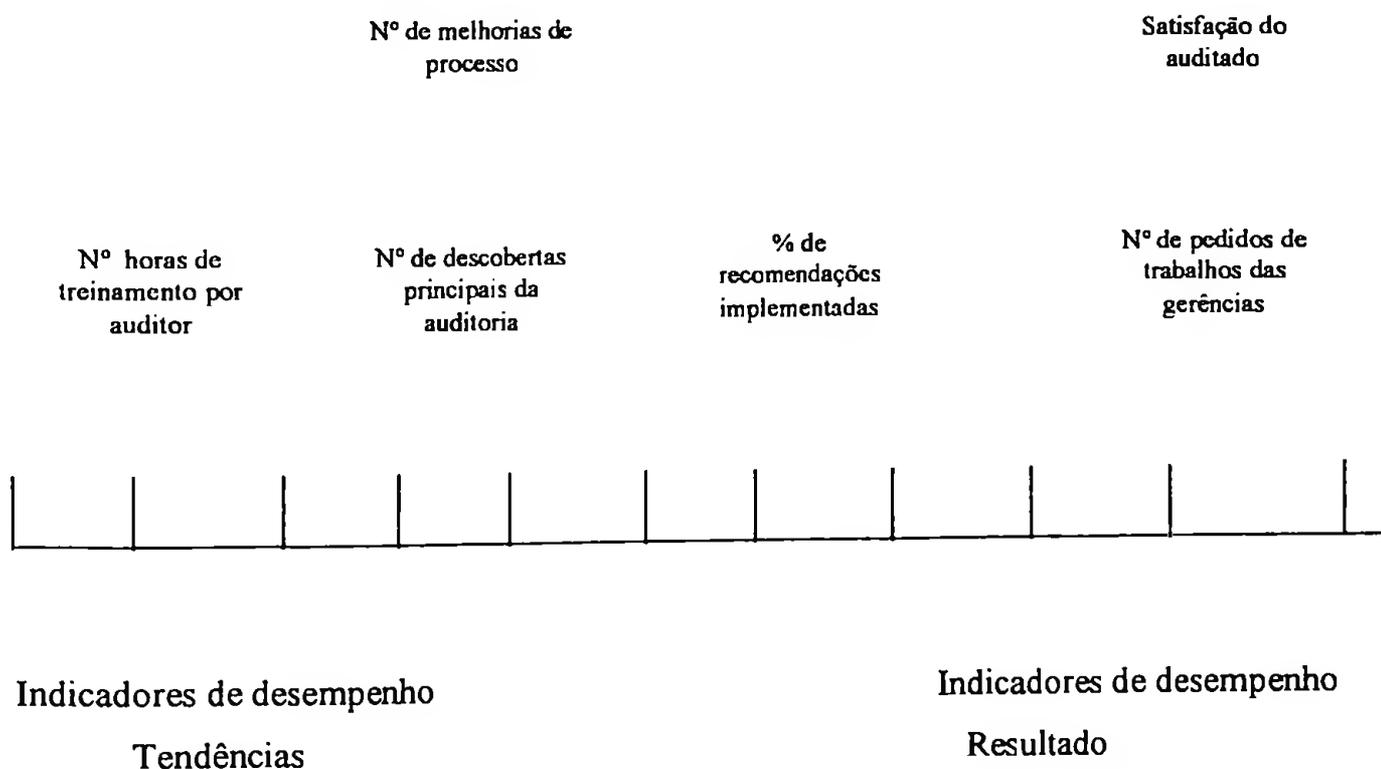
Fonte: Frigo (2002, p. 52), traduzido pelo autor.

No mapa estratégico apresentado, os campos ovais representam os objetivos estratégicos, dentro de quatro perspectivas do esquema *BSC*. Os marcadores descrevem o desempenho relacionado aos objetivos estratégicos. As setas representam uma relação potencial, entre causa e efeito. Os mapas estratégicos podem ser usados como uma alternativa de planejar um *BSC*.

As características fundamentais do *Balanced Scorecard* centram-se nos objetivos de ligação e os indicadores de desempenho (mecanismos de desempenho), em uma trilha de causa e efeito, que se baseiam na identificação dos principais indicadores de desempenho (tendências) e nos indicadores de desempenho de resultado. É importante lembrar que os indicadores de desempenho, tendências versus de resultados, devem ser considerados em um gráfico contínuo.

Por exemplo, poderiam ser visualizados os seguintes indicadores de desempenho no gráfico contínuo tendência e resultado, como mostra o quadro 03.

Quadro 03 - Gráfico contínuo dos indicadores de desempenho tendência e resultado



Esta cadeia de causa e efeito, representada no gráfico contínuo, pode ser descrita como uma série de frases “se, então”. Portanto, se as horas de treinamento por auditor interno fossem aumentadas, então o número de melhorias de processo aumentaria; se o número de melhorias de processo aumentar, então o percentual de recomendações implementadas aumentará; se o percentual de recomendações implementadas aumentar, então a satisfação do auditado aumentará. Observa-se o “número de melhorias de processo” é indicador de resultado para as “horas de treinamento por auditor interno”, mas é um indicador de tendência para o “percentual de recomendações das auditorias implementadas.”

A área da inovação e das competências dentro do *Balanced Scorecard* pode abranger vários objetivos e indicadores. O quadro 04 abaixo é um exemplo de uma seção de inovação e competências de um *BSC*, para um departamento de auditoria interna.

Quadro 04 - Inovação e competências

Objetivos Estratégicos	Métrica de Desempenho	Meta
L1 Aumentar a especialidades e as credenciais do pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • Qualificações do pessoal (certificação, educação) 	
L2 Estimular práticas inovadoras na auditoria interna	<ul style="list-style-type: none"> • N° de melhorias inovadoras implementadas • N° de melhores práticas compartilhadas na auditoria interna (intranet ou informativos) 	
L3 Aumentar o conhecimento e/ou consciência sobre as melhores práticas e tópicos empresariais na auditoria interna	<ul style="list-style-type: none"> • N° de melhores práticas identificadas e comunicadas amplamente na organização 	
L4 Aumentar a consciência sobre as tendências de negócios	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorar técnicas para se manter atualizado com as tendências da unidade comercial 	

Fonte: Frigo (2002, p. 55)

Ao desenvolver objetivos para a área de inovação e competências, um diretor de auditoria interna, por exemplo, usou uma meta de “liderança”, a qual pode ser entendida como o “n° de melhores práticas identificadas e comunicadas dentro da companhia”.

4.1.4 Uma Metodologia de *BSC*

É relevante destacar, novamente, que a metodologia utilizada no esquema de *BSC* em um departamento de auditoria interna, baseia-se nas seguintes suposições, levantadas por Frigo (2002, p.50):

- A métrica de desempenho deve ser dirigida pela missão e estratégia do departamento de auditoria interna.
- A métrica de desempenho deve incluir indicadores de cliente e/ou mercado, indicadores de processo interno e indicadores de competência e inovação.
- A métrica de desempenho para os departamentos de auditoria interna devem incluir indicadores de tendência, bem como indicadores de resultado.

Frigo (2002) define a metodologia do *BSC*, que se direciona a departamentos de auditoria interna, a partir das seguintes fases:

1. Avaliação e Aperfeiçoamento da Estratégia.
2. Mapeamento Estratégico.
3. Identificação dos Indicadores de Desempenho, Metas e Iniciativas.
4. Aperfeiçoamento do *BSC*.

Entende-se, entretanto, que a metodologia proposta por Frigo (2002) pode ser melhorada, se incluídas as seguintes fases:

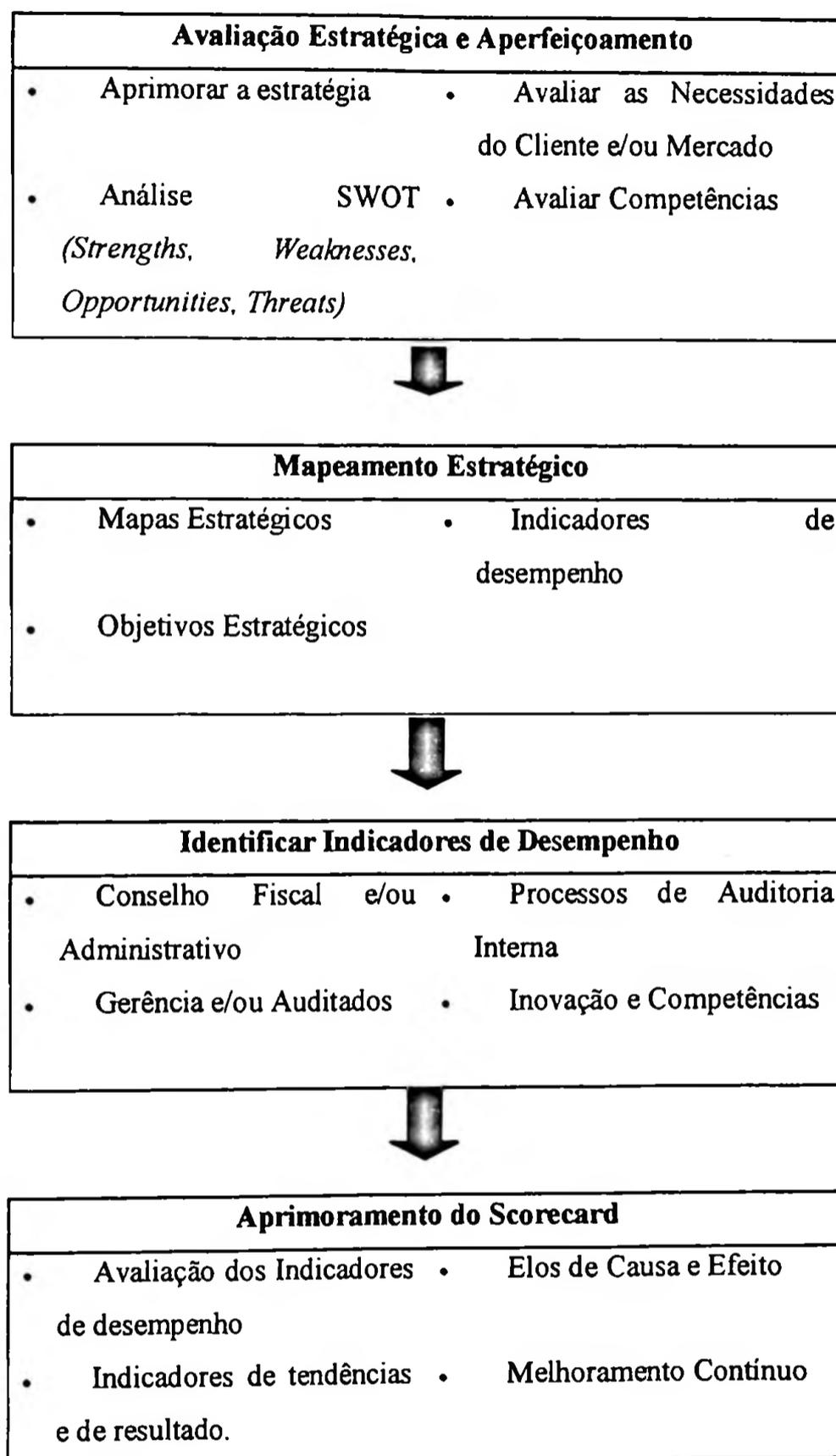
1. Avaliação das estratégias e Aperfeiçoamento das mesmas, verificando se as estratégias da auditoria interna estão em consonância com a da organização.
2. Mapeamento Estratégico.
3. Identificação dos Indicadores de Desempenho, Metas e Iniciativas.
4. Avaliação (controle) dos indicadores, metas e iniciativas.
6. Avaliação de resultado na utilização da ferramenta.
5. Aperfeiçoamento do *BSC*.

A ilustração 10 detalha os quatro passos fundamentais para se desenvolver um *BSC* para departamentos de auditoria interna.

Tanto na ilustração 10, quanto na ilustração 11, constata-se que não existe um momento de avaliação de resultados da diretoria da auditoria interna da utilização da ferramenta, nem tampouco é evidenciado se os indicadores de desempenho, metas e iniciativas estão adequadas.

Destaca-se que a visão desenvolvida na ilustração 11 enfoca que a avaliação da estratégia e o mapeamento estratégico ocorrem no mesmo momento, entendimento esse que não é corroborado na ilustração 10.

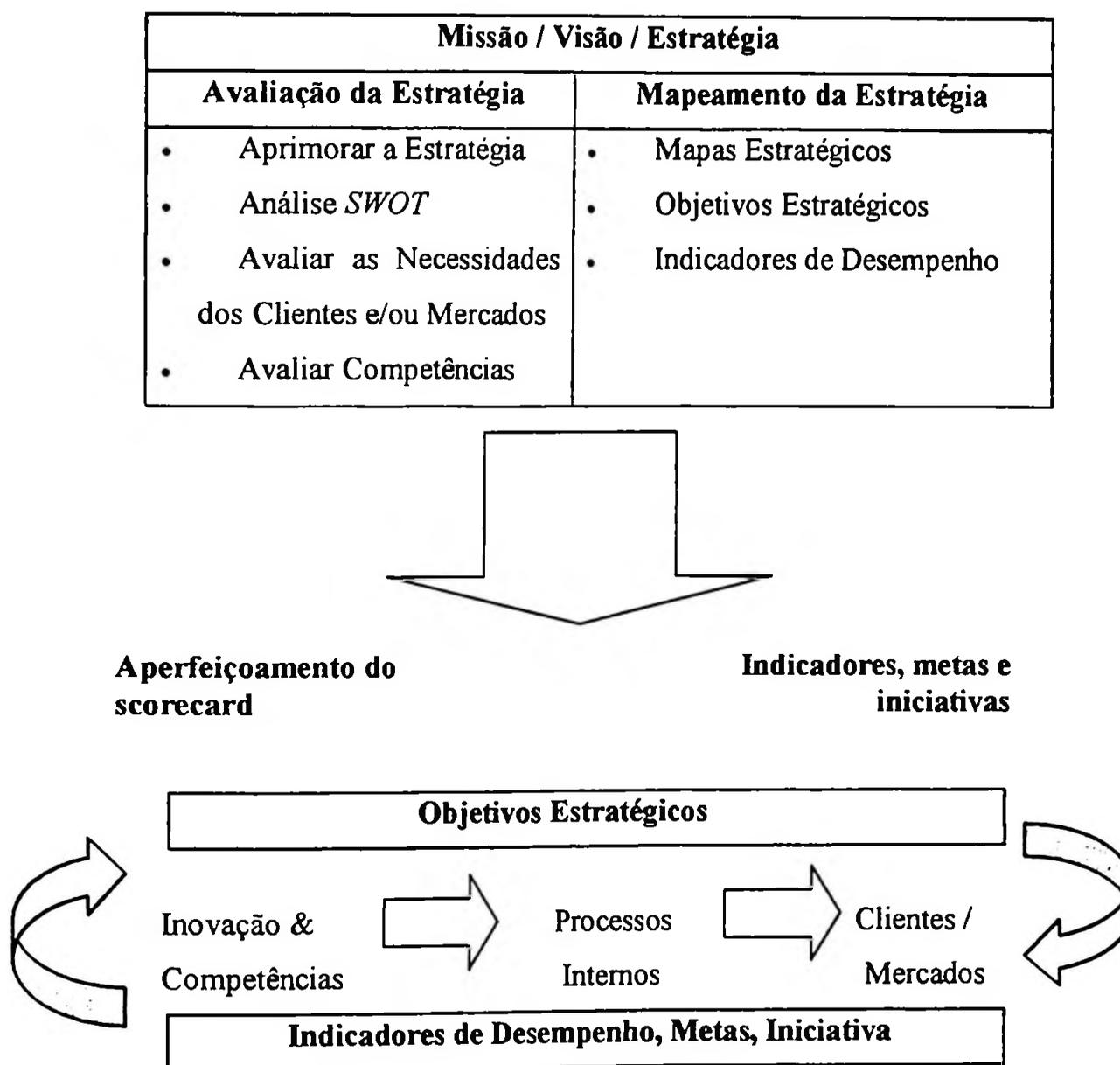
Ilustração 10 - Metodologia do BSC para departamento de auditoria interna



Fonte: Frigo (2002, p. 59).

Conforme citado, uma outra visão do processo de quatro passos é exemplificada na ilustração 11.

Ilustração 11 - Métrica do desempenho do *Scorecard* direcionado pela estratégia



Fonte: Frigo (2002, p. 61)

O primeiro passo (Avaliação e Aperfeiçoamento da Estratégia) fornece a oportunidade para o diretor de auditoria aprimorar a estratégia do departamento. Isso pode envolver a avaliação de Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças (Análise *SWOT*), a avaliação das necessidades e prioridades do cliente e/ou mercado, a partir da utilização de uma proposição de valor do cliente e/ou mercado, e avaliar as competências do departamento.

O segundo passo (Mapeamento da Estratégia) fornece a oportunidade de focar os principais temas estratégicos e desenvolver mapas estratégicos que liguem os objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho. Ressalte-se que os mapas estratégicos devem ser usados para ajudar a planejar o *BSC*.

Na terceira etapa (Identificação dos Indicadores de Desempenho, Metas e Iniciativas), os indicadores de desempenho (e objetivos estratégicos relacionados) são identificados de acordo com as diferentes perspectivas na estrutura do *Balanced Scorecard (BSC)*. O terceiro passo da metodologia envolve a avaliação dos indicadores de desempenho atuais usados em um departamento de auditoria interna, assim como a identificação de novos indicadores de desempenho. O passo quatro (Aperfeiçoamento do BSC) é um processo continuado de desenvolvimento de elos de causa e efeito e de avaliação da utilidade dos indicadores do *Scorecard*. Para corroborar esse entendimento, Frigo (2002, p. 58), com base nas discussões com os diretores de auditoria, elaborou algumas das seguintes características desejáveis de um *BSC* para a auditoria interna:

- Deve ser único a um departamento.
- Deve representar um conjunto balanceado de indicadores de desempenho que reflitam a eficiência e estratégia operacional.
- Deve incluir indicadores principais.
- Requer aprimoramento contínuo.

Faz-se necessário comentar um ponto importante nessa discussão, pois Frigo confunde questões operacionais com as estratégias da área. Os indicadores de desempenho devem refletir os objetivos estratégicos da área e não questões operacionais.

Entende-se, também, que os itens considerados como características segundo Frigo (2002) devem ser entendidos como requisitos desejáveis de um *BSC* para a auditoria interna.

Ziegenfuss (2000, p. 3), por sua vez, revela como construir um *Balanced Scorecard*, aplicado à atividade de auditoria interna, com o desenvolvimento de dez etapas:

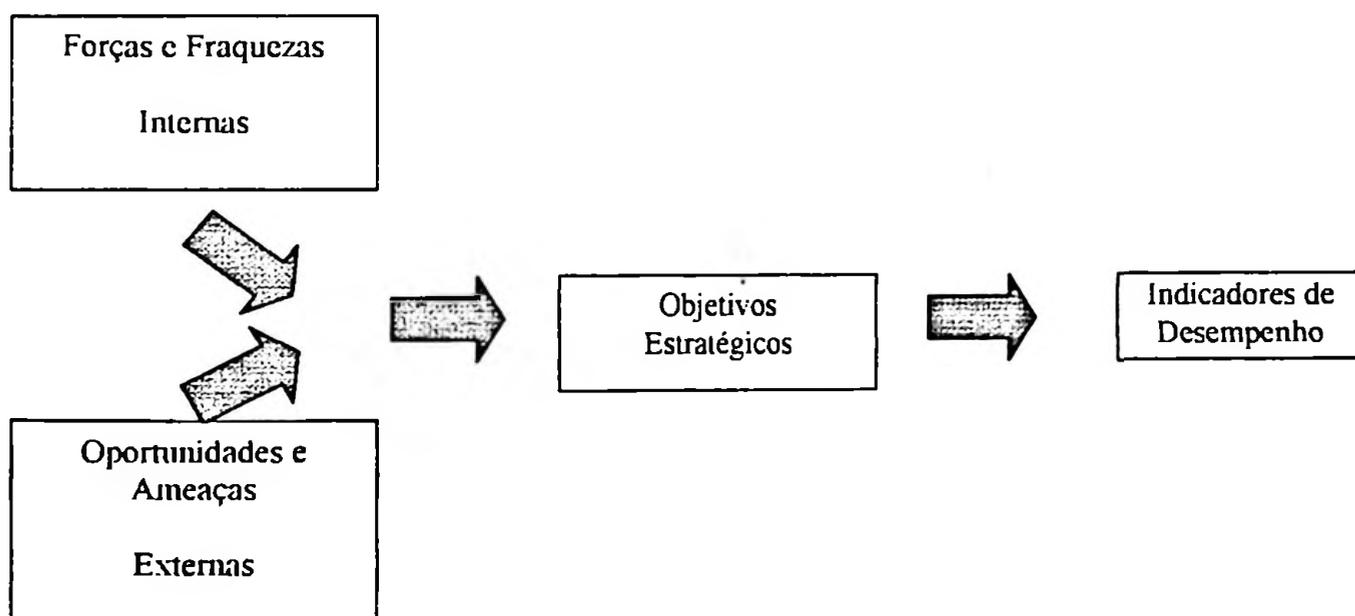
1. Etapa: O executivo principal da auditoria interna deve montar uma equipe para discutir o planejamento estratégico, em que os executivos, chave da auditoria interna, devem estar compondo esse grupo, como afirma Ziegenfuss (2000) “esta equipe deve indicar a missão nos termos das medidas de desempenho que possa se relacionar a cada perspectiva, pois isso força a equipe a esclarecer a missão do departamento de auditoria interna ao ponto de todos os participantes poderem compreender.

2. Etapa: Os gerentes devem traduzir o *Scorecard* do departamento às unidades menores e finalmente aos *Scorecard*, individuais.
3. Etapa: Identificar quais os programas de auditoria (tipos de exames) que o departamento deve executar para atender à sua missão.
4. Etapa: Os diretores e gerentes da auditoria interna devem, então, rever os *Scorecards* individuais, para que assegurem que sejam compatíveis com os *Scorecards* do departamento e que todas as perspectivas estão cobertas nos *Scorecard* individuais.
5. Etapa: os resultados da etapa anterior devem ser usados para refinar a missão do departamento de auditoria interna e seus *Scorecards* pela equipe de planejamento estratégico.
6. Etapa: Os diretores devem comunicar ao departamento de auditoria interna os *Scorecards* revisados.
7. Etapa: O diretor deve então ligar os *Scorecards* revisados à estrutura do departamento e ao orçamento. Isso envolve identificar os recursos requeridos para cumprir a missão do departamento por uns cinco anos.
8. Os diretores e os gerentes do departamento de auditoria interna devem periodicamente monitorar e rever as medidas de desempenho. O sincronismo dessa revisão deve variar de acordo com o tamanho do departamento, que na concepção de Ziegenfuss (2000) deve ter revisão mensal para departamentos grandes e revisões trimestrais para departamentos pequenos. Essas revisões periódicas devem focalizar nos objetivos estratégicos de longo e curto prazo.
9. Etapa: Os diretores e o comitê de planejamento estratégico devem, anualmente, rever a missão do departamento de auditoria interna e os *Scorecards*.
10. Etapa: O diretor do departamento de auditoria interna deve assegurar-se de que todo o pessoal do departamento seja avaliado nos termos de seus *Scorecards* individuais.

Uma crítica perfeitamente aplicável é apontar que nessas etapas não se identifica que no momento em que a missão do departamento de auditoria interna mudar, deve-se começar o processo inteiro novamente.

No processo de avaliação da estratégia, a estratégia do departamento de auditoria interna é aprimorada. Uma ferramenta usada nessa área é a análise *SWOT*, que pode ser utilizada para avaliar a estratégia existente e desenvolver ou revisar os objetivos estratégicos, conforme aponta a ilustração 12.

Ilustração 12 - Análise *SWOT* para estabelecer objetivos estratégicos



Fonte: Frigo (2002. p. 62)

O objetivo é identificar objetivos estratégicos para alavancar forças, diminuir as fraquezas, colher oportunidades e atacar ameaças na área de auditoria interna, como mostra o Quadro 05.

Quadro 05- Matriz *SWOT*

Forças: Alavancar	Fraquezas: Abordar
Oportunidades: Colher	Ameaças: Atacar

Fonte: Frigo (2002, p. 62)

Quadro 06 - Exemplo de matriz *SWOT*

Forças: <ul style="list-style-type: none"> • Experiência • Conhecimento da companhia e do negócio • Recrutamento de bons profissionais • Reportar à gerência executiva • Forte relacionamento com a companhia 	Fraquezas: <ul style="list-style-type: none"> • Escassez de pessoal • Emissão de relatório sem periodicidade • Sem acompanhamento • Perder o cliente de vista • Falta de visão
Oportunidades: <ul style="list-style-type: none"> • Mudança na percepção da Auditoria Interna • Mudança tecnológica • Parceria com clientes • Recomendação pró-ativa • Ser um valor-agregado (desenvolver serviços de valor agregado) 	Ameaças: <ul style="list-style-type: none"> • Fusão • Escassez de pessoal • Níveis salariais

Fonte: Frigo (2002, p. 64)

O Quadro 06 mostra um exemplo de uma análise *SWOT* para um departamento de auditorias internas, baseadas em levantamentos realizados por Frigo (2002, p.59).

4.2 Indicadores de Desempenho para a Auditoria Interna

Os indicadores de desempenho para a auditoria interna têm, tradicionalmente, focado a eficiência da sua função. Durante os anos 90, os departamentos de auditoria interna enfrentaram os desafios das expectativas rápidas de mudança por parte dos clientes e/ou acionistas, bem como mudanças no ambiente organizacional e na tecnologia. Segundo Ziegenfuss (2000), esses departamentos começaram a adotar uma aproximação de gestão pela qualidade total, com a finalidade de garantia de qualidade. Os departamentos de auditoria interna, também, têm mudado em vários aspectos na última década, isto é, o departamento de auditoria interna é visto como provedor de serviços a outros departamentos dentro da organização. Abaixo se apresentam algumas das perguntas que podem ou não ser respondidas e que se fazem refletir sobre a performance da auditoria interna.

- O que enseja perguntar como os indicadores de desempenho para a auditoria interna mudaram?
- Esses indicadores de desempenho estão oferecendo uma estrutura útil que permita aos Diretores de Auditoria administrar de uma maneira que agregará valor dentro de uma organização, acrescentará enfoque às expectativas e prioridades de diferentes grupos de clientes, e acrescentará mudanças em tecnologia e prioridades estratégicas organizacionais?
- Diferentes tipos de atividades de auditoria interna evoluíram nas organizações com estratégias, papéis e atividades singulares?
- Os indicadores de desempenho para essas atividades refletem as estratégias, papéis e atividades singulares?

Atualmente, o uso de indicadores de desempenho e a realização de *benchmarking* nos departamentos de auditoria interna vêm classificados como o quarto elemento do sistema de garantia da qualidade interna desses departamentos, corroborado por Ziegenfuss (2000).

Frigo (2002, p.60) comenta que as recentes tendências podem impactar o modo como a performance é medida dentro das atividades da auditoria interna. Tais tendências foram identificadas com base em uma revisão na literatura especializada, bem como tomando por base Frigo (2002) literatura mais recente sobre o assunto uma vez que se verificou que a primeira discussão sobre o assunto foi realizada por Ziegenfuss (2000). A estrutura do

global, que se apresenta como um modo de realizar muitas dessas melhorias. Ziegenfuss (2000, p. 1) afirma que:

A preocupação chave que enfrenta os diretores de auditoria está em como selecionar as medidas de desempenho que refletem exatamente o desempenho de seu departamento e mais importante o progresso do departamento em se encontrar com sua missão e objetivos estratégicos.

Listam-se algumas tendências que podem impactar nos indicadores de desempenho da auditoria interna:

- Mudança na definição e nos papéis da auditoria interna.
- Diferentes grupos de clientes e prioridades e expectativas de mudança por parte do cliente.
- Serviços de valor agregado da auditoria interna.
- *Benchmark* dos indicadores de desempenho usando o GAIN (Rede Global de Informações de Auditoria).

Ziegenfuss (2000, p.4) discute alguns pontos importantes a respeito dos indicadores de desempenho, os quais são apresentados como:

- Os indicadores de desempenho não devem ser selecionados e avaliados individualmente, devem ser amarrados à missão e aos objetivos do departamento de auditoria interna.
- O desempenho do departamento de auditoria interna deve ser avaliado baseado em quatro perspectivas: financeira, cliente, aprendizagem e crescimento e processo interno do negócio.
- As missões internas e os objetivos do departamento de auditoria interna devem ser indicados como um jogo integrado dos objetivos e medidas que descrevem em longo prazo os fatores de sucesso.
- Construir uma ponte que ligue objetivos a longo prazo e indicadores de desempenho individual envolve repetir quatro processos: traduzir a visão, comunicação, planejamento do negócio e *feedback* e aprendizagem.
- Os participantes chave fora e dentro do departamento de auditoria interna devem participar do processo de seleção dos indicadores de desempenho.

Destaca-se que Ziegenfuss (2000, p. 4) discute que a auditoria interna deve apresentar uma perspectiva financeira, porém não propõe as possíveis relações entre objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho nessa perspectiva.

Retomando o que já foi discutido no capítulo 3, comenta-se que a auditoria interna está apresentando um novo enfoque, principalmente por ter que se adequar aos diferentes grupos de clientes quer sejam eles internos e externos, bem como na definição de seu papel.

4.2.1 Definições de Papéis de Mudança da Auditoria Interna

A definição do Instituto de Auditores Internos (IIA) sobre auditoria interna tem evoluído nos últimos anos. A definição atual sobre auditoria interna é dada Boynton (2002, p. 932):

A auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

Essa definição de auditoria interna tem várias implicações quanto aos indicadores de desempenho na auditoria interna. Uma parte da definição enfoca os serviços de valor agregado da auditoria interna. Como a auditoria interna pode mensurar o valor agregado? Quais indicadores de desempenho ajudarão os departamentos de auditoria interna neste dever de agregar valor nas empresas? Quais indicadores de desempenho podem ajudar os Diretores de Auditoria a comunicar esse tema estratégico de focar os serviços de valor agregado?

Além disso, a Estrutura de Práticas Profissionais (*Professional Practices Framework-PPF*) foi desenvolvida para fornecer um plano de como um certo conhecimento e diretriz se encaixam. Ela consiste do Código de Ética, dos Padrões da Prática Profissional da Auditoria Interna (Padrões), Práticas Consultivas e Recursos de Prática e Desenvolvimento. A finalidade da PPF é organizar tudo o que existe sobre diretrizes da auditoria interna existentes e em desenvolvimento de modo que estejam sempre prontamente acessíveis, ajudando, assim, os profissionais a atenderem ao mercado em expansão quanto a serviços de auditoria interna de alta qualidade e de valor agregado.

A PPF está inserida nas metodologias para avaliar a eficácia dos processos de gestão de risco, controle e administração. O BSC pode ajudar a avaliar até que ponto os indicadores de desempenho para a auditoria interna se ligam à avaliação desses processos.

Preferencialmente, os indicadores de desempenho para a auditoria interna enfocariam indicadores de desempenho estratégicos que permitiriam às atividades de auditoria interna antecipar e reagir com mais eficiência aos ambientes de mudança.

O *BSC* pode ajudar os Diretores de Auditoria a desenvolver, descrever, comunicar e mensurar uma atividade que será consistente com a nova definição, como o PPF e com a proposta de valor única dentro da organização.

Outra publicação da Fundação de Pesquisas do Instituto de Auditores Internos, intitulada *Competency Framework for Internal Auditing* (Estrutura de Competência para a Auditoria Interna) (CFIA) (1999) trata da auditoria interna quanto às suas mudanças e papéis, às competências e suas missões, e quanto às práticas de ponta.

Ela enfoca o futuro da auditoria interna e as questões que afetam a competência e os serviços de agregação de valor. Os indicadores de desempenho dos auditores internos devem ser alinhados com essas competências críticas e com os serviços de agregação de valor que os auditores internos possam fornecer.

4.2.2 Os Grupos de Clientes Diferentes e as Prioridades e Expectativas Oscilantes dos Clientes

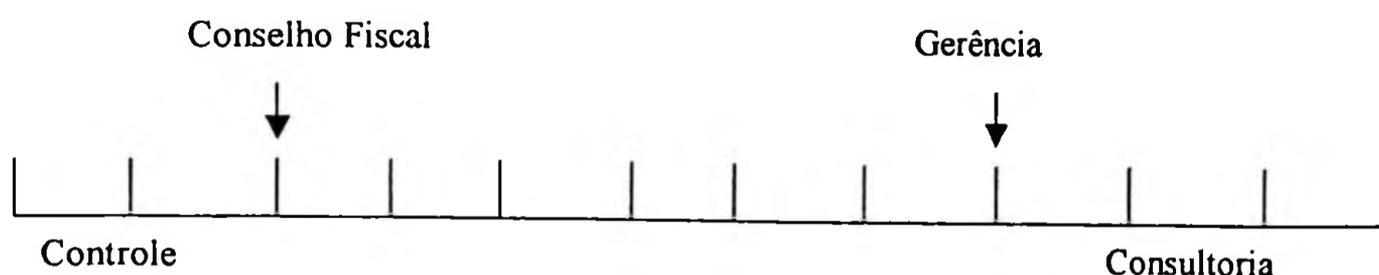
Uma das questões principais dos Diretores de Auditoria é atender diferentes grupos de clientes e/ou acionistas com diferentes expectativas. Esses grupos de clientes e/ou acionistas, conforme identificados pela PPF (*Professional Practices Framework*), incluem, entre outros:

- Membros do Conselho Fiscal e de Administração.
- Acionistas.
- Auditores externos.
- Regulamentadores.

Cada grupo de clientes possui seus próprios fatores críticos de sucesso e proposições de valor que as atividades da auditoria interna devem considerar, ao desenvolver indicadores de desempenho.

As expectativas e prioridades desses dois grupos podem ser diferentes. Por exemplo, o Conselho Administração pode querer mais ênfase na área de controle, enquanto a gerência pode querer mais enfoque na consultoria e nos serviços de valor agregado. A ilustração 13 mostra a representação dessa possível diferença de expectativas.

Ilustração 13: Foco da auditoria interna: diferentes visões



Além de enfrentar diferentes grupos de clientes, os diretores de auditoria, também, enfrentam as prioridades e as expectativas oscilantes de cada grupo. Diante dessa realidade, questiona-se sobre a maneira pela qual os indicadores de desempenho podem ajudar os diretores a mensurar desempenho para diferentes grupos de clientes e, simultaneamente, responder às mudanças nas prioridades dos clientes?

O *BSC* é uma estrutura, na qual se pode incluir objetivos estratégicos e indicadores de desempenho, ligados a diferentes grupos ou segmentos de clientes e/ou mercados. Além disso, os mapas estratégicos devem ser usados para responder rapidamente às mudanças nas prioridades estipuladas e expectativas do cliente.

4.2.3 *Benchmarking* de Indicadores de Desempenho Usando o GAIN

O *benchmarking* dos indicadores de desempenho assumiu grande importância para a auditoria interna. Com a disponibilidade da Rede Global de Informações de Auditoria (GAIN) do IIA, o *benchmark* tornou-se mais acessível e imprescindível.

A GAIN fornece uma ferramenta para o *benchmark* na comparação de departamentos de auditoria interna. Nessa perspectiva, a GAIN fornece estatísticas sobre o Conselho Fiscal, quanto ao tamanho, presença, atividades, responsabilidades, preocupações com riscos e visão do papel da auditoria interna. Além disso, a GAIN, também, pode auxiliar a comparar a especialidade, educação e credenciais de um departamento de auditoria interna e, portanto, melhorar a contratação e formação do quadro de pessoal.

Recentemente a revista *Internal Auditor* lançou um artigo no qual se examinaram 84 indicadores de desempenho GAIN, com o objetivo de identificar quais eram os mais úteis para os Diretores de auditoria, dentre os quais (Ziegenfuss, 2000, p.38) apresentou os cinco

primeiros indicadores de desempenho, de acordo com os diretores participantes do programa GAIN:

1. Experiência do pessoal.
2. O papel da auditoria interna visto pelo conselho fiscal.
3. Expectativa da gerência sobre a auditoria interna.
4. Percentual implementado de recomendações da auditoria.
5. Níveis de educação do auditor.

Todavia, apesar do entendimento dos indicadores de desempenho, esses não representam indicadores de desempenho, como demonstrado abaixo:

1. Experiência do pessoal deveria ser entendida como retenção do pessoal e quantidade de treinamentos.
2. O papel da auditoria interna visto pelo conselho fiscal deveria ser entendido como nível de satisfação do conselho fiscal dos trabalhos realizados pela auditoria interna.
3. Expectativa da gerência sobre a auditoria interna deveria ser entendida como nível de expectativa da gerência sobre a auditoria interna.

O artigo também identificou os “20 Indicadores de Performance Mais Cotados pelos Diretores”, conforme mostra o quadro a seguir:

Quadro 07 - 20 Indicadores de performance mais cotados pelos diretores de auditoria

Posição da Lista	Indicadores de Desempenho
1.	Experiência dos funcionários
2.	Papel da auditoria interna visto pelo conselho fiscal
3.	Expectativa da gerência sobre a auditoria interna
4.	Percentual implementado de recomendações da auditoria
5.	Nível de educação do auditor
6.	Pesquisa de satisfação do auditado
7.	Importância do tópico auditado
8.	Horas de treinamento por auditor interno
9.	Resultados da pesquisa de satisfação do conselho fiscal
10.	O diretor relatando relacionamentos – funcional
11.	Preocupações de risco do conselho fiscal
12.	Número de queixas acerca do departamento de auditoria
13.	Papel da auditoria interna visto pelo auditado
14.	Número de solicitações da gerência
15.	Percentual de pessoal certificado
16.	Número de melhorias de processos
17.	Técnicas de garantia de qualidade desenvolvidas
18.	Reuniões privativas entre o diretor e o conselho fiscal
19.	Auditoria integrada a IT
20.	Média de anos da experiência em auditoria

Fonte: Frigo (2002, p. 36)

Ziegenfuss (2000), também, identifica os “Indicadores de Desempenho Mais Críticos” (quando se pediu aos Diretores de Auditoria que listassem os cinco indicadores fundamentais).

Esse trabalho foi desenvolvido por Frigo (2002, p. 38), a partir do momento em que se solicitou dos diretores o apontamento de cinco indicadores mais vitais. Dentre as respostas incluíram-se os seguintes itens:

Quadro 08 - Indicadores de desempenho - críticos

Posição da Lista	Indicadores de Desempenho
1.	Resultados da pesquisa de satisfação do auditado
2.	Percentual implementado de recomendações da auditoria
3.	Número de solicitações da gerência
4.	Resultados da pesquisa de satisfação do conselho fiscal
5.	Importância do tópico auditado
6.	Expectativa da gerência sobre a auditoria interna
7.	Experiência dos funcionários
8.	Auditoria planejada versus concluída
9.	Número de melhorias de processos
10.	Horas de treinamento por auditor interno
11.	Papel da auditoria interna, visto pelo conselho fiscal
12.	Número de recomendações importantes descobertas na auditoria
13.	Quantidade de economias da auditoria
14.	Os diretores relatando relacionamentos – funcional
15.	Percentual de pessoal certificado
16.	Número de queixas acerca da auditoria
17.	Técnicas de garantia de qualidade desenvolvidas
18.	Preocupações de risco do conselho fiscal
19.	Número de descobertas repetidas
20.	Dias do fim do trabalho de campo para reportar emissão

Fonte: Frigo (2002, p. 37)

Há cinco indicadores de desempenho, listados como os mais críticos que não foram incluídos na lista dos 20 principais indicadores de desempenho, levantados por Frigo (2002, p. 38):

- Auditoria planejada versus concluída.
- Número de recomendações importantes descobertas na auditoria.
- Quantidade de economias gerada no processo de auditoria.
- Número de descobertas repetidas.
- Dias do fim do trabalho de campo para reportar emissão.

Esses cinco indicadores de desempenho enfocam o desempenho do processo de auditoria interna.

Somando-se os cinco indicadores de desempenho à lista dos 20 principais indicadores de desempenho, ter-se-á a seguinte lista de indicadores, a qual recebe a denominação de “25 Indicadores de Desempenho Vitais”:

Quadro 09 – 25 indicadores de desempenho - vitais

Posição da Lista	Indicadores de Desempenho
1.	Experiência dos funcionários
2.	Papel da auditoria interna, visto pelo conselho fiscal
3.	Expectativa da gerência sobre a auditoria interna
4.	Percentual implementado de recomendações da auditoria
5.	Nível de educação do auditor
6.	Pesquisa de satisfação do auditado
7.	Importância do tópico auditado
8.	Horas de treinamento por auditor interno
9.	Resultados da pesquisa de satisfação do conselho fiscal
10.	O diretor relatando relacionamentos – funcional
11.	Preocupações de risco do conselho fiscal
12.	Número de queixas acerca do departamento de auditoria
13.	Papel da auditoria interna, visto pelo auditado
14.	Número de solicitações da gerência
15.	Percentual de pessoal certificado
16.	Número de melhorias de processos
17.	Técnicas de garantia de qualidade desenvolvidas
18.	Reuniões privativas entre o diretor e o conselho fiscal
19.	Auditoria integrada a IT
20.	Média de anos da experiência em auditoria
21.	Auditoria planejada versus concluída
22.	Número de recomendações importantes descobertas na auditoria
23.	Quantidade de economias da auditoria
24.	Número de descobertas repetidas
25.	Dias do fim do trabalho de campo para reportar emissão

Fonte: Frigo (2002, p. 38)

Frigo (2002, p. 40-41) também revela alguns depoimentos. revelados por diretores de auditoria, no que tange aos indicadores de desempenho mais cotados da GAIN revelam algumas características desejáveis de indicadores de desempenho para a auditoria interna:

Manny Rosenfeld, da Navistar International Corporation, teceu observações sobre a indicação de desempenho, na revista Internal Auditor, de fevereiro de 2000, que sustenta um conjunto de indicadores de desempenho, de caráter único para o departamento, pois enfocam o desempenho operacional e integram um conjunto balanceado de indicadores:

É importante ter um conjunto balanceado de métricas que encorajem e sustentem as expectativas principais da função da auditoria e os aspectos operacionais da auditoria que atinjam as expectativas. Porém, estas métricas irão variar significativamente de um grupo de auditoria para outro porque existe uma alta variabilidade (singularidade) no foco da auditoria em diferentes organizações. (ênfase do autor)

Destaca-se um aspecto, identificado nesse comentário, ao referir-se que as métricas irão variar de um grupo de auditoria para outro, principalmente por existir uma singularidade no foco da auditoria interna, na realidade de cada organização.

Essa citação sustenta o uso de um conjunto “balanceado” de indicadores de desempenho, como acontece com o *BSC*.

Edward Dudley, da Asea Brown Boveri (ABB), na revista *Internal Auditor de*, fevereiro de 2000, faz a seguinte observação sobre como algumas medidas podem ser equivocadas, ilusórias:

Um dos itens do topo da lista da pesquisa de desempenho... é o percentual de recomendações da auditoria implementadas. Todavia, não usaria este indicador porque ele pode ser enganador. Por exemplo, se a gerência adota um percentual baixo de recomendações menos úteis, mas todas aquelas que acrescentam a auditoria de valor agregado mais significativo fizeram apenas algumas sugestões de alto valor, a métrica não refletiria o valor global real ao negócio do cliente.

Esta citação enfoca o problema de se discutem os indicadores de desempenho “isolados”, sem considerar os elos de causa e efeito entre eles. Este ponto de vista é consistente em relação ao *BSC*.

Warren M. Johnson, da TRW Inc., comenta que indicadores de desempenho lentos (níveis de experiência do pessoal e de educação do auditor) podem não ser muito úteis.

Os altíssimos níveis de experiência do pessoal e de educação do auditor me surpreendem porque estes fatores são estabelecidos antes de os auditores serem contratados... Mensurar o que é feito para elevar os níveis de experiência, competência e educação do pessoal parece mais apropriado.

O Diretor, citado acima, enfatizou sobre o significado dos indicadores principais (mecanismos de desempenho) contra os indicadores lentos (indicadores de resultado).

A citação seguinte reflete a filosofia de que sistemas indicadores de desempenho precisam ser aprimorados, em coerência ao *BSC* de Dudley em 2000:

Os indicadores de desempenho em uso devem ser checados rotineiramente e ajustados de modo a assegurar que eles estejam fornecendo a mais útil informação ao departamento de auditoria e ajudando a atender as necessidades do cliente/mercado.

A Asea Brown Boveri (ABB) é uma empresa internacional de engenharia com companhias em todo o mundo em sete segmentos de negócios. Na ABB, são usadas as métricas da qualidade (indicadores de desempenho) para aprimorar os processos de auditoria interna.

Exceto pelas grandes idéias do nosso pessoal, o uso ativo de métricas de qualidade tem sido o fator isolado mais importante na melhoria dos nossos processos de auditoria aqui na ABB. As métricas de qualidade, também conhecidas como métricas de desempenho ou indicadores de qualidade, podem quantificar o desempenho de um indivíduo, de uma equipe ou de uma organização. As vitórias ou insucessos no desempenho pode ser mensurado em relação a um padrão pré-determinado e capturadas em Quadros, gráficos ou planilhas de fácil visualização. O desempenho entre períodos de tempo pode ser comparado também, de modo que o valor das ações remediadoras possam ser avaliados. (destaque do autor)

A gerência do departamento de auditoria interna da ABB resume, a seguir, algumas orientações para a mensuração do desempenho e da qualidade:

- Liderança para o topo é crucial para estabelecer uma mensagem clara de que as métricas são a chave para o sucesso.
- As métricas devem ser disponibilizadas para todas as pessoas apropriadas, inclusive a todos os membros da auditoria, de modo que possam ser feitas as melhorias no desempenho.
- As métricas da qualidade devem ser específicas e adequadas para cada organização e devem estar baseadas nas metas e plano estratégico da organização.
- Os indicadores de qualidade não necessariamente mensuram produtividade. Pelo contrário, eles mensuram desempenho em relação a um padrão.
- Dados precisos de auditoria devem ser mantidos pelos auditores e padrões devem ser estabelecidos de modo que os indicadores se apliquem igualmente a todos.

- Os indicadores de qualidade devem ser exibidos visualmente de modo que possam ser facilmente analisados.
- Questionários devem ser distribuídos, independentemente das equipes de auditoria.

4.2.4 O Impacto da Estratégia Corporativa sobre a Estratégia Departamental

Uma tendência geral na mensuração da performance é que esses indicadores deveriam buscar na missão e estratégia corporativas. Essa tendência é um princípio-chave do *BSC*, além de ser uma tendência útil para os indicadores de desempenho da auditoria interna.

Com a implementação do *BSC* busca-se adaptar os indicadores de desempenho da auditoria interna e a estratégia corporativa. Nessa concepção, os indicadores de desempenho para a auditoria interna devem evidenciar se as estratégias departamentais foram atingidas.

Um dos tópicos fundamentais tratados pelos departamentos de auditoria interna é a necessidade de avaliar ou validar a missão, estratégia e prioridades departamentais. Alguns departamentos de auditoria interna tentam “reinventar” a estratégia do departamento, enquanto outros departamentos tentam implementar estratégias vitais, como, por exemplo, aumentar os serviços de valor agregado.

Não há necessidade de se avaliar a estratégia da auditoria interna com base nas prioridades oscilantes dos acionistas e/ou clientes, na tecnologia etc. Uma vez aprimorada a estratégia da auditoria interna, os indicadores de desempenho poderão ser determinados. Esse é o conceito fundamental da metodologia *BSC*, a qual estipula que a estratégia deve ser primeiramente avaliada e validada antes que os indicadores de desempenho possam ser determinados.

4.3 Críticas e Benefícios da Utilização do *Balanced Scorecard*

Os principais benefícios do *Balanced Scorecard* são oriundos de uma pesquisa conduzida pela *BSCOL* e apresentada por meio de seu *web site*, em que mais de 300 respondentes, pertencentes a diversos setores de atuação (aproximadamente 50% usuários do *BSC*) indicaram os seguintes aspectos, citados por Downing (2000, p. 7):

- a. alinhamento da organização com a estratégia;
- b. busca da sinergia organizacional;

- c. construir um sistema de gestão estratégica;
- d. vincular a estratégia com planejamento e orçamento.

Por outro lado, estudiosos do pensamento sistêmico listaram cinco pontos fracos do *BSC*, os quais foram comentados por Akkermans e Oorschot (2003: p. 4-5):

- a. relações de causa e efeito unidirecionais e muito simplistas: visto como problemática por não capturarem aspectos mais complexos, como, por exemplo, interdependência;
- b. não separa causa e efeito no tempo: o *BSC* não explicita o intervalo de tempo entre causa e efeito de cada objetivo e medida;
- c. ausência de mecanismos para validação: o *BSC* não provê mecanismos para validar a relevância de cada medida. Como cabe aos arquitetos do *BSC* definir o número mais adequado de medidas, verifica-se um grau de subjetividade nesse momento;
- d. vínculo entre a estratégia e a operação insuficiente: o *BSC* falha em identificar indicadores de desempenho de duas vias, pois sempre está focado do estratégico para o operacional;
- e. muito internamente focado: o *BSC* pode ser construído com uma visão muito estreita, sem considerar a extensão da cadeia de valor na qual a contribuição dos colaboradores e fornecedores são realçadas.

5. O ESTUDO DE CASO

5.1 Método da Pesquisa

Os resultados alcançados por meio de pesquisas interferem diretamente na produção do conhecimento científico, o que implica na utilização por parte do pesquisador de uma metodologia que o auxilie na conclusão de seu trabalho.

Destaque-se que o método indutivo evidenciou alguns dos dados deste estudo, seu ponto de partida centra-se em um fenômeno particular, com o intuito de generalizar uma verdade. A metodologia escolhida é a pesquisa qualitativa sob a forma de um estudo de caso.

Segundo Lakatos e Marconi (2001, p. 106) o método “se caracteriza por uma abordagem mais ampla, em nível de abstração mais elevado, dos fenômenos da natureza e da sociedade.”

A metodologia, segundo Lakatos e Marconi (2001, p. 106) “pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitados a um domínio particular”. Nesse caso, trata-se da avaliação de uma situação concreta desconhecida em determinado tempo e local, caracterizando, assim, uma pesquisa exploratória.

A pesquisa exploratória estará sendo utilizada no formato de um estudo de caso, que segundo Yin (2001, p. 25) “tais questões lidam com ligações operacionais que necessitam ser traçadas ao longo do tempo, em vez de serem encaradas como mera repetições ou incidências.”

Yin (2001, p. 27) acrescenta que:

o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinar acontecimentos contemporâneos, mas quando não se pode manipular comportamentos relevantes. O estudo de caso conta com muitas das técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, mas acrescenta duas fontes de evidências que usualmente não são incluídas no repertório de um historiador: observação direta e série sistemática de entrevistas.

Yin (2001, p. 32), também, defende que “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos”. Portanto, o método de estudo de caso é o mais adequado para este trabalho, por auxiliar o pesquisador, que procura descrever e analisar através de pesquisa empírica fazer um estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* à atividade de auditoria interna, além de

descrever as principais características que podem ser encontradas com a aplicação do *Balanced Scorecard* na auditoria interna. objetivo desta dissertação.

5.1.1 Delineamento da Pesquisa

A metodologia utilizada no estudo de caso, que integra esta pesquisa foi extraída da proposta desenvolvida por Yin (2001, p. 1 - 187), na qual afirma que:

o projeto é a sequência lógica que conecta os dados empíricos às questões de pesquisa iniciais do estudo e, em última análise, às suas conclusões. Coloquialmente, um projeto de pesquisa é um plano de ação para se sair daqui e chegar lá, onde aqui pode ser definido como um conjunto inicial de questões a serem respondidas, e lá é um conjunto de conclusões (respostas) sobre essas questões.

Yin (2001) propõe para o estudo de caso, a existência de cinco componentes, importantes em um projeto de pesquisa, que são:

- a) as questões de um estudo;
- b) suas proposições, se houver;
- c) sua(s) unidade(s) de análise;
- d) a lógica que une os dados às proposições;
- e) os critérios para interpretar as descobertas.

Abaixo se comenta sobre os componentes de um projeto de pesquisa, básicos para responder às questões levantadas na pesquisa.

a) Questão do Estudo

Este primeiro componente fornece importante fator para estabelecimento da estratégia da pesquisa a ser utilizada.

A questão de estudo deste trabalho é: quais seriam as características básicas de um modelo de *Balanced Scorecard*, quando aplicado aos trabalhos de auditoria interna? Já apresentada no capítulo 1 desta pesquisa.

b) Proposições

Segundo Yin (2001, p. 42) “cada proposição destina atenção a alguma coisa que deveria ser examinada dentro do escopo do estudo”, isto quer dizer que, somente se estabelecida essas questões, o pesquisador irá à direção certa.

Ressalte-se, também, que de acordo com o mesmo autor (2001, p. 42) “alguns estudos podem ter uma razão absolutamente legítima para não possuir nenhuma proposição”, isso se caracteriza se o tópico levantado for o tema da exploração.

Elaborou-se uma revisão bibliográfica, com a finalidade de estabelecer o referencial teórico para o estudo, o que se realizou por meio da leitura de estudos registrados na literatura, entre os quais se priorizaram os principais tópicos do *Balanced Scorecard* e da auditoria interna, bem como suas inter-relações, discutidas nos Capítulos 2, 3 e 4 deste estudo.

c) **Unidade (s) de análise**

Yin (2001; p. 61) descreve que a estratégia de estudo de caso pode ser realizada a partir de quatro tipos de projetos, denominados de: projeto de caso único (holístico); projeto de caso único (incorporado); projeto de casos múltiplos (holísticos) e projetos de casos múltiplos. A estratégia utilizada neste estudo é o de caso único (holístico), pois se refere a um experimento, realizado na auditoria interna de uma empresa exportadora de suco de laranja, com a utilização do *Balanced Scorecard*.

Os fatores apresentados ressaltam que o pesquisador deve ter a preocupação de evidenciar a distinção básica entre projetos de caso único e de casos múltiplos.

Segundo Yin (2001, p. 61), “O estudo de caso único é um projeto apropriado em várias circunstâncias” e se justifica nos seguintes pontos:

- a) quando este for um experimento único, representando o caso decisivo ao se testar uma teoria bem-formulada;
- b) aquele em que o caso representa um caso raro ou extremo;
- c) quando for um caso revelador, isto é, quando o pesquisador tiver a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica, pois tem na sua base uma natureza reveladora.

O estudo de casos múltiplos, por outro lado, envolve mais de uma unidade de análise e, conseqüentemente, o pesquisador pode descrever mais de um sujeito ou evento.

Neste trabalho, utilizou-se o estudo de caso único, em função das pesquisas realizadas pelo pesquisador e da empresa em estudo acreditar ser a pioneira a utilizar o *Balanced Scorecard* na auditoria interna, além de se ter facilidade de acesso a alguns documentos da auditoria interna. A opção se justifica por ser, provavelmente, a primeira pesquisa formal

realizada no Brasil sobre esse assunto. A preocupação deste trabalho não está voltada para a mensuração do resultado (apuração), e sim quanto à utilização do *BSC* na auditoria interna.

O estudo de caso pode ser incorporado ou holístico. O primeiro se dá dentro de um estudo de caso único, quando se analisa uma subunidade ou várias subunidades de análise; enquanto o holístico examina apenas a natureza global de um programa ou de uma organização.

O estudo de caso desenvolvido nesta pesquisa foi o de natureza holística, uma vez que examinou apenas a existência do *Balanced Scorecard* na auditoria interna, e não o resultado individual das diversas fases de implementação da metodologia.

A unidade de análise considerada foi a obtenção de evidências da estrutura e características peculiares do *Balanced Scorecard* na auditoria interna, além de envolver uma única área da empresa, a auditoria interna.

5.1.2 Técnicas de Coleta de Dados

De maneira geral, a condução do estudo de caso pode vir de várias fontes, por exemplo, de um banco de dados, ou de um encadeamento de evidências. Para Yin (2001, p. 107) existem seis fontes de evidência:

- a) documentação;
- b) registros em arquivos;
- c) entrevistas;
- d) observação direta;
- e) observação participante;
- f) artefatos físicos.

Ressalte-se que não existe uma fonte de evidência única, conforme corroborado por Yin (2001), na maioria das vezes as fontes são complementares.

Para este trabalho, foram utilizadas duas fontes de evidências: a entrevista e a observação direta. As demais fontes não foram utilizadas por não estarem disponíveis.

Optou-se por uma empresa conhecida no mercado nacional de exportação, para que fossem analisadas as proposições deste estudo, sobretudo por demonstrar ser uma das únicas empresas que, atualmente, incorpora a estrutura do *Balanced Scorecard*, aplicado à atividade

de auditoria interna, cuja constatação foi evidenciada nas pesquisas realizadas sobre o assunto tratado, além de ser ter acesso a alguns documentos internos da auditoria interna. Contudo, a empresa não disponibilizou documentação e arquivo, além de solicitar que seu nome e o nome das pessoas entrevistadas não fossem evidenciados explicitamente, nesta pesquisa.

Uma das mais importantes fontes de informações para um estudo de caso é a entrevista. Segundo Yin (2001, p. 112), as entrevistas “[...] podem assumir formas diversas. É muito comum que as entrevistas, para o estudo de caso, sejam conduzidas de forma espontânea”, podendo ser considerada como uma forma inquestionável de interação social, por possibilitar o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas.

Realizaram-se entrevistas com pessoas envolvidas na utilização do *Balanced Scorecard*, na auditoria interna, com gerentes e supervisores, a fim de conseguir depoimentos que descrevessem as características, estrutura e indicadores de desempenho do *Balanced Scorecard*, totalizando dois entrevistados.

A segunda fonte de evidência utilizada para a coleta de dados foi a observação direta, fonte essas que proporcionou a maiorias das informações para o estudo de caso. Poderá ser realizada de uma maneira mais informal, obtendo observações ao longo da visita de campo, incluindo aquelas ocasiões durante as quais estão sendo coletadas outras evidências. Conforme Yin (2001, p. 115) evidencia, “as provas observacionais são, em geral, úteis para fornecer informações adicionais sobre o tópico que está sendo estudado”.

5.1.3 Análise dos Dados

O estudo de caso se baseou na situação específica de uma única empresa, o que facilitou a coleta de dados, pois os mesmos não estavam dispersos.

A empresa disponibilizou os funcionários solicitados pelo pesquisador, além de orientá-los a fornecer todas as informações necessárias sobre o assunto em estudo. Portanto, o conjunto de entrevistas realizadas tornou-se a fonte de evidência principal, além das observações diretas realizadas pelo pesquisador.

Segundo Yin (2001, p. 133) existem duas maneiras de se conduzir a análise do estudo de caso: uma baseando-se em proposições teóricas e outra desenvolvendo uma descrição do caso.

Yin (2001) comenta que a primeira e a estratégia preferida é seguir as proposições teóricas que levam ao estudo de caso, uma vez que os objetivos originais do estudo baseiam-se em proposições que refletem o conjunto de questões da pesquisa, o referencial teórico do assunto e as novas interpretações que possam surgir.

A segunda maneira é desenvolver uma estrutura descritiva a fim de organizar o estudo de caso, que pode ser considerada uma alternativa na falta de proposições teóricas.

No desenvolvimento deste estudo, optou-se por seguir proposições teóricas, pois, a partir dessas leituras, descreve-se o modelo teórico de utilização do *Balanced Scorecard* na auditoria interna, a fim de comparar o utilizado na empresa com o que o modelo propõe. O escopo do estudo não se direciona para a apuração de resultado, mas sim para fazer um estudo da aplicação do *BSC* à atividade de auditoria interna, como ferramenta capaz de comunicar estratégias à organização, bem como de uma área isolada.

Segundo Yin (2001, p. 135), existem métodos principais de análise, dentre os quais se encontram quatro técnicas fundamentais: adequação ao padrão; construção da explanação; análise de séries temporais; modelos lógicos de programa.

A análise de dados da pesquisa, de certa forma, enquadra-se nos preceitos de adequação ao padrão e construção da explicação. Ao longo do estudo, utilizou-se de modelo teórico existente sobre o assunto, a fim de compará-los com os utilizados pela empresa na utilização do *Balanced Scorecard* na auditoria interna. Ressalte-se, também, que neste estudo se objetivou analisar os dados, explicando o caso, o que possibilitou um conhecimento mais amplo sobre o assunto.

5.1.4 Limitações da Pesquisa

Na etapa de pesquisa de campo, foram investigados os objetivos que este estudo se propõe a responder. Essas entrevistas foram realizadas diretamente na empresa sob análise.

Com isso, procurou-se responder às questões relativas a: levantamento das características do *Balanced Scorecard* utilizado na auditoria interna, como está sendo utilizado ou para que finalidade e o conjunto de indicadores de desempenho que compuseram o *Balanced Scorecard*.

Os resultados deste estudo limitam-se à compreensão da utilização do *Balanced Scorecard*, aplicado à auditoria interna e ao seu conjunto de indicadores de desempenho. Não

se preocupou em verificar os efeitos no resultado da empresa e nem mesmo o resultado da área.

Salienta-se que não se podem generalizar as conclusões deste trabalho para fazer inferências sobre a utilização do *Balanced Scorecard* na auditoria interna no mercado, como um todo. Entende-se que este trabalho servirá de base para que outros trabalhos sejam desenvolvidos nesta área.

5.1.5 Protocolo do Estudo de Caso

De acordo com Yin (2001, p. 89) o protocolo do estudo de caso “contém o instrumento, mas também contém os procedimentos e as regras gerais que deveriam ser seguidas ao se utilizar o instrumento. É desejável se possuir um protocolo para o estudo de caso em qualquer circunstância [...]”

Esta pesquisa se constituiu num estudo de caso simples, porém necessitou da elaboração de um protocolo de pesquisa, não sendo necessária complexidade na construção do mesmo, como se fosse realizado um estudo de caso múltiplo.

A fase de observação direta iniciou-se no dia 09 de agosto de 2003, quando o pesquisador realizou a primeira de duas visitas à empresa, especificamente ao departamento de auditoria interna, e findou-se no início de setembro de 2003. Na primeira visita, foram discutidos alguns conceitos de forma não estruturada, bem como o levantamento de informações de indicadores, objetivos e matriz *SWOT*, através de observação direta. Na segunda visita, o questionário foi aplicado, com o intuito de levantar o entendimento sobre o *Balanced Scorecard* na auditoria interna, assim como dar continuidade ao levantamento de dados, através de observação direta.

Nesse período de um mês foi possível verificar, na prática, como estava funcionando o *Balanced Scorecard* na auditoria interna da empresa visitada.

No dia 19 de setembro de 2003, encaminhou-se ao gerente da auditoria interna da empresa uma solicitação formal para o início da pesquisa de campo, através de carta de apresentação, enviada pelo Coordenador Geral e Acadêmico, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo – FEA/USP, registrado no apêndice A.

Após o encaminhamento formal da apresentação, o gerente da auditoria interna solicitou que o nome da empresa, bem como de seus funcionários não fossem divulgados, por esse motivo só foram citadas as datas dos procedimentos da pesquisa e o cargo dos funcionários envolvidos.

A pesquisa ficou restrita à área de auditoria interna da empresa, onde se incluiu no rol de entrevistados dois funcionários por terem eles iniciado o processo de construção e implementação da metodologia do *Balanced Scorecard* utilizada na empresa.

No agendamento das entrevistas, o gerente da auditoria interna forneceu data e horário para sua realização, ocorridas nas dependências da própria empresa.

Primeiramente, o formulário foi aplicado ao gerente da auditoria interna, como uma maneira de se verificar a possibilidade de prosseguir o trabalho, eliminar certas redundâncias no roteiro inicial, além de reduzir o detalhamento de algumas perguntas, uma vez que a perspectiva da pesquisa é levantar o modelo utilizado de *Balanced Scorecard* na empresa, efetuar análise crítica e propor sugestões de melhorias, sendo que para isso o entrevistado precisaria de mais liberdade para relatar suas opiniões e fatos ocorridos.

O protocolo das entrevistas está disposto abaixo:

Entrevistado 1:	Data: 25/09/03
	Cargo: Gerente da Auditoria Interna
Entrevistado 2:	Data: 26/09/03
	Cargo: Supervisor da Auditoria Interna

As entrevistas foram conduzidas de acordo com um roteiro explicado no próximo ponto desta pesquisa. Destaque-se que os entrevistados tiveram liberdade para fornecer seus depoimentos naturalmente, sendo questionados apenas quando fosse necessário o esclarecimento algum ponto ainda não abordado no roteiro. Cada entrevista teve duração de aproximadamente sessenta a noventa minutos, dependendo do grau de conhecimento individual sobre o assunto. Ressalte-se que todas as entrevistas foram gravadas em fitas, para posterior transcrição e análise, juntamente com as anotações feitas pelo entrevistador.

Não foram analisados os planos de ação e projetos estratégicos, em função da gerência da auditoria entender que essas informações eram confidenciais à área.

No que tange à arquitetura básica do *Balanced Scorecard*, utilizou-se a proposta descrita por Frigo (2002), discutida no Capítulo 4 desta pesquisa, para a comparação do estudo de caso.

Os fatores críticos de sucesso, bem como o mapa estratégico e as relações de causa e efeito não foram disponibilizados pela gerência da auditoria interna, em função de considerar que essas informações possuíam caráter confidencial, para o departamento e para a empresa.

5.1.6 Roteiro da Entrevista

Elaborou-se um roteiro com uma série de questões abertas, as quais foram aplicadas indistintamente, a fim de que todos se sentissem livres para expressar suas opiniões, não existindo roteiros alternativos ou perguntas específicas a um entrevistado.

O roteiro enfoca o levantamento da visão e dos objetivos estratégico da auditoria interna, para mostrar a direção que a gerência utilizou para implantar e construir o *Balanced Scorecard* em consonância com os objetivos gerais da organização. A entrevista e os questionários aplicados a partir de perguntas abertas tinham a finalidade de levantar o entendimento dos colaboradores, para se realizar uma comparação ou complemento entre o entendimento levantado e o sugerido nesta pesquisa.

ROTEIRO PARA A ENTREVISTA

Formulário para levantamento da visão e dos objetivos estratégicos

Este formulário é o instrumento escolhido para levantamento da Visão e dos Objetivos da empresa, para aplicação do *Balanced Scorecard* na auditoria interna.

LEVANTAMENTO DO OBJETIVO

Faça uma frase utilizando no máximo duas (02) ou três (03) linhas, mostrando quais os objetivos da auditoria interna utilizando o *Balanced Scorecard*.

Buscou-se, nesse item, verificar se o entrevistado já possuía domínio sobre os conceitos do *Balanced Scorecard*, bem como apurar o objetivo da auditoria interna.

LEVANTAMENTO DOS OBJETIVOS

Analisando a missão da auditoria interna, elabore 4 (quatro) objetivos gerais que atendam a esta missão e a da empresa. Para cada objetivo, utilize verbo no infinitivo e 2 (duas) linhas, no máximo.

Buscou-se apurar, nesse item, os principais objetivos estratégicos da auditoria interna, e verificar se estes estavam condizentes com a missão da organização, para atendimento ao primeiro pré-requisito do *Balanced Scorecard*: a missão e a visão devem estar bem definidas.

Os objetivos, as perspectivas e os indicadores de desempenho foram obtidos através de observação direta, no exame de documentação da empresa.

Levantaram-se, inclusive, os dados sobre a missão e os valores organizacionais da empresa, através de consulta a documentos da empresa.

As informações colhidas através de observação direta, sobre os principais objetivos estratégicos da empresa, que impactassem diretamente nos objetivos da auditoria interna.

Importante destacar que o mapa estratégico e as relações de causa-efeito não foram disponibilizados pela auditoria interna, por considerar essas informações de vital confidencialidade. Foi obtida a matriz *SWOT*, que possibilitou a análise dos objetivos, a fim de verificar se estavam condizentes com as estratégias da área de auditoria interna.

Durante a realização do estudo de caso não se conseguiu levantar dados suficientes para avaliar a construção dos indicadores de desempenho na área de auditoria interna da empresa estudada, conforme proposta apresentada por Ziegenfuss (2000).

5.2 Definição das Características Básicas da Empresa

A empresa industrial escolhida para este estudo de caso começou suas operações em 1963, diferenciada no mercado nacional e internacional. Seu ramo de atividade consiste no fornecimento de insumos para a produção de suco, de frutas cítricas, o que outras empresas desse grupo não ofereciam. Cabe lembrar que essa empresa participava de um grupo, que tinha um acionista em comum, que detinha outras empresas e estabeleceu toda a cadeia de distribuição.

Levantaram-se informações relativas à missão e os valores organizacionais da organização, a saber:

- **Missão da empresa:** Operar com rentabilidade e lucratividade, conquistando novos mercados com qualidade total.
- **Valores organizacionais:** Transparência; Objetividade - buscando rentabilidade e lucratividade; Trabalho em equipe; Excelência profissional; Espírito empreendedor; Pró-atividade e Qualidade.

Listam-se, abaixo, várias preocupações da organização que estão ligadas aos principais objetivos estratégicos, estabelecidos pela organização, informações obtidas no *site* da empresa (2003):

1. Trazendo um conceito inovador ao mercado através da utilização de bases completas para preparação de bebidas, nós desenvolvemos produtos de acordo com as necessidades do mercado e com os olhos no consumidor final.
2. Aprimorar os processos a cada dia com o objetivo de fornecer ao mercado produtos com qualidade e custos compatíveis com a realidade de seus clientes.
3. Qualidade no fornecimento de suco concentrado.
4. Os serviços prestados aos nossos clientes visam garantir o desenvolvimento de produtos com qualidade e posicionados de acordo com as tendências e leis do mercado.
5. Desenvolver e utilizar a melhor tecnologia para a produção de sucos e o aproveitamento integral da laranja.
6. Empresa moderna capaz de atender com rapidez e eficiência as diversas necessidades do mercado.
7. Alcançar os maiores volumes de produção de suco de laranja concentrado e congelado.

Com as aquisições de empresas sendo realizadas pelo grupo, tornou-se necessário o desenvolvimento de uma metodologia de auditoria interna que pudesse atender às demandas do grupo, uma vez que o quadro de auditores internos não possuía um grande número de recursos humanos. O gerente, entrevistado, da auditoria interna da empresa, trouxe para o Brasil a idéia de implementar o *Balanced Scorecard* na auditoria interna no ano de 2001, para que pudesse atender às demandas da alta administração, bem como demonstrar a importância

da auditoria interna como órgão de assessoria e consultoria da empresa, focado nos processos internos e nos anseios de seus acionistas.

A auditoria interna teve início na empresa no ano de 1997, tendo no seu quadro de pessoal a seguinte estrutura: 01 gerente de auditoria; 01 supervisor; 02 *seniors* e 03 assistentes.

A idéia de implementar o *Balanced Scorecard* na auditoria interna da empresa teve como dono do processo o gerente de auditoria interna e o supervisor da auditoria.

Destaque-se que a principal função da auditoria interna, levantada nesta pesquisa, relaciona-se ao objetivo de servir de suporte na validação dos controles internos, integrados aos processos, bem como ao cumprimento das etapas dos cronogramas estabelecidos pela alta administração. A metodologia para atingir esse objetivo foi a utilização de recurso de grupos de trabalho, com o objetivo de discutir problemas e propor soluções, no decorrer das atividades. Os entrevistados perceberam a necessidade da pró-atividade, principalmente na proposição de soluções de problemas e ações preventivas e corretivas, para melhorias contínuas nos processos internos.

Pode-se resumir que o principal objetivo da auditoria interna na empresa em estudo consiste em identificar disfunções nos processos, para minimizar os riscos operacionais. A metodologia utilizada é do *risk score*, que serve para identificar e sinalizar as áreas de risco da empresa.

A missão da auditoria interna verificada é “ao conectar uma equipe de profissionais habilitados, pretende-se operar focado na gestão de risco, utilizando metodologias novas. Seremos então um parceiro essencial para garantir que os nossos acionistas atinjam seus objetivos comerciais e financeiros”.

Os esforços da auditoria interna estão direcionados para: minimizar o risco operacional, bem como seus respectivos custos; otimizar a eficiência e eficácia dos processos operacionais e otimizar um ambiente que promova o desenvolvimento profissional.

Por meio de observação direta, verificou-se que a principal preocupação do acionista da empresa centra-se na identificação da disfunção do processo e também em entender o por que e o que fazer para que as disfunções não ocorram novamente.

5.3 Resultado do Levantamento de Dados do Estudo

A observação direta, também, proporcionou o conhecimento da lista dos principais objetivos estratégicos da auditoria interna, bem como os indicadores utilizados para medir tal desempenho.

Para facilitar o leitor durante a exposição dos resultados obtidos na pesquisa, é apresentado, a seguir, um resumo das respostas obtidas dos entrevistados.

Quadro 10 – Resumo das respostas obtidas

Entrevistados	Levantamento do objetivo de utilizar o BSC	Levantamento dos objetivos
Gerente	Utilizar a ferramenta <i>Balanced Scorecard</i> para sinalizar, mapear e monitorar os impactos mais significativos na empresa. A sua função é realçada na medida em que tal mecanismo passa a atuar como elemento preventivo de alerta às disfunções organizacionais.	<p>Riscos: Determinar os riscos mais relevantes, identificando-os por grau de criticidade.</p> <p>Visibilidade: Traçar cenários e ações de auditoria para apresentar a empresa ao investidor de forma transparente.</p> <p>Qualidade: Determinar padrões de qualidade, via-histórica e estatística, fazendo com que as áreas e processos auditados possam atingir padrões de excelência em controle interno.</p> <p>Criatividade: Estabelecer novas competências de análise e diagnóstico para a auditoria interna.</p>
Supervisor	Estabelecer a correlação entre a visão da organização e as ações de auditoria a serem implementadas, diagnosticando os níveis de riscos para o ambiente de negócios.	<p>Integrar auditor e auditado buscando o entendimento do negócio e implementando ações pontuais de auditoria.</p> <p>Auditar com tempestividade revelando ações de auditoria focadas, adequando os níveis de controles organizacionais.</p> <p>Pró-atividade na execução dos trabalhos.</p> <p>Permitir uma visão sistêmica de todo o ambiente de negócios buscando a minimização dos riscos e revelando o valor agregado no processo auditado, utilizando o processo de auditoria integrada.</p>

Fonte: Entrevistas na empresa em estudo.

Antes da construção do *Balanced Scorecard*, a auditoria interna levantou a matriz *SWOT*, que identificou pontos importantes para o estabelecimento dos objetivos estratégicos e indicadores de desempenho da mesma. Esta informação foi obtida através de observação direta, conforme descrito abaixo:

Quadro 11 – Quadro da matriz *SWOT* da auditoria interna

<p>Forças:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Experiência • Conhecimento da companhia e/ou do negócio • Recrutamento de bons profissionais • Reportar à gerência executiva • Forte relacionamento com a companhia 	<p>Fraquezas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Escassez de pessoal • Emissão de relatório sem periodicidade • Perder o cliente de vista
<p>Oportunidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mudança na percepção da Auditoria Interna • Mudança tecnológica • Parceria com clientes • Recomendação pró-ativa 	<p>Ameaças:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fusão e Aquisição • Escassez de pessoal • Níveis salariais

Fonte: Auditoria Interna da empresa.

Outro fator levantado foi a relação dos objetivos estratégicos, com os indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna, objeto deste estudo, relacionados no quadro abaixo. Estabeleceram-se quatro métricas importantes para relacionar os objetivos com seus respectivos indicadores de desempenho, bem como a periodicidade de acompanhamento dos mesmos, nos quadros de 12 a 15, que identificam o cronograma de utilização.

Quadro 12 - Scorecard da métrica do conselho de administração

Objetivo	Indicador	Cronograma	Nível de risco
A auditoria interna terá níveis apropriados de recursos para realizar suas responsabilidades fiduciárias.	Quantidade de pessoal e rotatividade.	Anual	
A auditoria interna terá qualificações e competências profissionais apropriadas para realizar suas tarefas.	Experiência e qualificação do <i>staff</i> Quantidade de certificação do <i>staff</i> Quantidade de treinamento do <i>staff</i>	Anual	
A auditoria interna identifica os tópicos principais e trabalha com a gerência para facilitar e/ou fazer com que a ação corretiva seja tomada.	Quantidade de resumo de ações acordadas.	Mensal e através de <i>follow-up</i>	
A auditoria interna fornece cobertura apropriada a todos os aspectos das atividades comerciais da companhia.	Conclusão do plano de auditoria.	Anual	
A auditoria interna deve suprir as necessidades de vários clientes, incluindo: o conselho fiscal, a gerência da unidade, <i>staff</i> da auditoria, auditores externos e os reguladores.	<i>Feedback</i> regulador. Quantidade de trabalhos realizados. Análise do auditor externo.	Através dos trabalhos realizados e anualmente	
O conselho fiscal será continuamente instruído quanto aos negócios, controles internos existentes, papel da auditoria interna e outros.	Avaliação do diretor da auditoria sobre instrução contínua ao conselho de administração. Quantidade de reuniões com o Conselho.	Mensal	
A auditoria interna realizará seu trabalho de acordo com os padrões profissionais e departamentais.	Avaliação do diretor da auditoria sobre a conformidade com os padrões profissionais (garantia de qualidade). Quantidade de revisões.	A cada trabalho	

Fonte: Auditoria Interna da empresa.

Quadro 13 - Scorecard da métrica do cliente

Objetivo	Indicador	Cronograma	Nível de risco
A auditoria interna identifica os tópicos principais, comunica-os à gerência e trabalha com a mesma para facilitar e/ou fazer com que a ação corretiva seja tomada.	Quantidade de resumo de ações acordadas.	Mensal	
A auditoria interna é atenciosa com as solicitações da unidade.	Comitê do Departamento de Auditoria. Participação do Grupo de Trabalho. Quantidade de reuniões. Tempo gasto em projetos especiais.	Mensal Mensal	
A auditoria interna fornece cobertura apropriada a todos os aspectos das atividades comerciais da unidade.	Conclusão do plano de auditoria.	Anual	
A auditoria interna comunica os assuntos à gerência de modo oportuno, claro e preciso.	Pesquisa do cliente (comunicação). Quantidade de pesquisa de satisfação.	Anual	
A auditoria interna administrará seus custos de acordo com os níveis orçamentários aprovados.	Custos administrados ao orçamento.	Anual	

Fonte: Auditoria Interna da empresa.

Quadro 14 - Scorecard da métrica do processo

Objetivo	Indicador	Cronograma	Nível de risco
A auditoria interna terá níveis apropriados de recursos para realizar suas responsabilidades fiduciárias.	Quantidade de pessoal e rotatividade.	Anual	
A auditoria interna identifica os tópicos principais e trabalha com a gerência para facilitar e/ou fazer com que a ação corretiva seja tomada.	Quantidade de resumo de ações acordadas. Pesquisa do cliente (relatório e acompanhamento). Quantidade de pesquisas.	Mensal e pontual	
A auditoria interna é atenciosa com as solicitações da unidade.	Comitê do Departamento de Auditoria. Participação do Grupo de Trabalho. Quantidade de reuniões. Conclusão do plano de auditoria. Nº de auditorias integradas. Oportunidade de emissão de relatório. Oportunidade de trabalho de campo Tempo administrativo como % do tempo total de auditoria	Mensal Anual Mensal Pontual Mensal	
A auditoria interna fornece cobertura apropriada a todos os aspectos das atividades comerciais da unidade.	Conclusão do plano de auditoria.	Anual	
A auditoria interna administrará seus custos de acordo com os níveis orçamentários aprovados.	Avaliação do diretor da auditoria sobre os custos administrados ao orçamento.	Mensal	
A auditoria interna realizará seu trabalho de acordo com os padrões profissionais e departamentais.	Avaliação do diretor da auditoria sobre a adesão aos padrões.	Mensal	

Fonte: Auditoria Interna da empresa.

Quadro 15 - Scorecard da métrica de competências e inovação

Objetivo	Indicador	Cronograma	Nível de risco
A auditoria interna terá qualificações e competências profissionais apropriadas para realizar suas tarefas.	Experiência e qualificação do <i>staff</i> Quantidade de certificação do <i>staff</i> Quantidade de treinamento do <i>staff</i>	Anual Anual Anual	
A auditoria interna reservará tempo para participar de projetos especiais.	Comitê do Departamento de Auditoria. Participação do Grupo de Trabalho. Quantidade de reuniões Pedidos de projetos especiais aceitos.	Mensal Mensal	
O <i>staff</i> da auditoria interna receberá as avaliações apropriadas de seu desempenho.	Avaliação do <i>feedback</i> fornecido ao <i>staff</i> da auditoria pelo diretor da auditoria.		
A auditoria interna identificará e executará inovações de processo a cada ano.	Avaliação das inovações de processo pelo diretor da auditoria.	Mensal Anual	
A auditoria interna identificará e executará inovações tecnológicas a cada ano para linha de negócio.	Avaliação das inovações tecnológicas pelo diretor da auditoria.	Mensal	

Fonte: Auditoria Interna da empresa.

Enfatize-se que não foi possível analisar o mapa estratégico da auditoria, bem como as relações de causa e efeito, uma vez que a gerência de auditoria entendeu o assunto como confidencial para a área.

Foi observado, também, que a metodologia utilizada para a construção do *Balanced Scorecard*, na empresa, seguiu as seguintes fases:

1. Avaliação e Aperfeiçoamento da Estratégia
2. Mapeamento Estratégico
3. Identificação dos Indicadores de Desempenho, metas e Iniciativas
4. Aperfeiçoamento do BSC

5.4 Análises e Conclusões do Estudo de Caso

A análise dos resultados do estudo de caso organiza-se de acordo com o levantamento de dados, posteriormente confrontados com o referencial teórico utilizado na pesquisa.

A utilização do *Balanced Scorecard* na auditoria interna, durante o período de análise, foi motivada por várias razões, algumas das quais que se destacam abaixo:

- i. A auditoria passou por um momento em que sentiu necessidade de inovar seus conceitos e aplicações, para propiciar aos acionistas informações relevantes para a tomada de decisões, principalmente no caso de *due dilligence* (trabalho realizado pela auditoria para aquisição de empresa);
- ii. A auditoria interna percebeu que a utilização do *BSC* poderia acarretar melhorias na maneira como a estratégia departamental era comunicada e executada. Pode-se evidenciar tal fato quando o gerente da auditoria interna comentou: “ - achamos que esta metodologia é muito útil. Ela fornece um esquema de fácil compreensão e comunicação a outros.”
- iii. A auditoria interna percebeu que, com um sistema de indicadores de desempenho, o *BSC* pode ajudar o gerente a concentrar seus colaboradores em atividades que realmente importam para atingir a estratégia departamental.

5.4.1 Pontos Coincidentes com a Literatura

Neste sub-item discutem-se os pontos levantados no estudo de caso que estão relacionados à literatura.

Quando se perguntou para que servia o *Balanced Scorecard*, observou-se as seguintes críticas e comentários:

- No levantamento dos objetivos de utilizar o *BSC* na auditoria interna, o gerente de auditoria afirmou que o *BSC* “serve para sinalizar e monitorar os impactos mais significativos na empresa”. A crítica consiste em não apresentar de forma clara quais os são os impactos mais significativos na organização, uma vez que o *BSC* é utilizado para mapear e monitorar as estratégias da empresa e/ou de uma área, conforme argumentam Kaplan e Norton (1993). Destaque-se que o principal objetivo discutido

na literatura está no alinhamento da visão e dos objetivos estratégicos da organização com as áreas da empresa.

- Na definição adotada pelo gerente e pelo supervisor de auditoria, percebeu-se que estas se completam, uma vez que o *BSC* estabelece a correlação entre visão e os objetivos, além de comunicá-los à toda organização, sendo necessário sinalizar, mapear e monitorar, diagnosticando os níveis de risco para o ambiente de negócio.
- Quanto ao levantamento dos objetivos, observou-se a inter-relação da utilização do *BSC* com os objetivos da auditoria interna, uma vez que se identificou a preocupação em integrar o auditor ao entendimento do negócio; a transparência das informações que são comunicadas pelo *BSC*; identificar os possíveis riscos do negócio, face às estratégias traçadas; bem como a tempestividade na resolução dos problemas identificados, o que é corroborado por Kaplan (2001, p. 102), que afirma: “Em última análise, o *Scorecard* deve possibilitar um certo nível de auditoria e exigir um papel ampliado das funções internas de auditoria [...]”

A partir do levantamento, identificou-se que o objetivo de utilizar o *BSC* pela auditoria interna estava compreendido pelo gerente e pelo supervisor da auditoria.

Identificou-se, também, que o *Balanced Scorecard* utilizado na auditoria interna da empresa estudada, possuía os componentes necessários para o uso do *BSC*, classificados em: objetivos estratégicos; indicadores de desempenho; estabelecimento de metas ao longo do tempo; plano de ação e projetos estratégicos.

Não foram analisados os planos de ação e os projetos estratégicos, em função da gerência da auditoria entender que essas informações eram confidenciais.

Os pré-requisitos para a existência do *Balanced Scorecard*, também, foram atendidos, quando se verificou a definição das estratégias (não disponibilizadas pela área); comprometimentos da alta gerência do departamento; comunicação e treinamentos realizados no departamento; ter um gestor responsável pelo projeto.

No que tange à arquitetura básica do *Balanced Scorecard*, utilizou-se a proposta descrita por Frigo (2002), discutida no Capítulo 4 desta pesquisa, para a comparação do estudo de caso.

As perspectivas do *Balanced Scorecard*, utilizadas na empresa, foram idênticas àquelas discutidas no referencial teórico desta pesquisa, a saber: do Conselho de

Administração e/ou Fiscal: de Gerência e Auditados; de Processos; de Inovações e Competências.

A metodologia utilizada na implantação do *Balanced Scorecard*, na auditoria interna da empresa, também seguiu a proposta de Frigo (2002). Como a área de auditoria interna da empresa utilizou a metodologia de Frigo (2002), as críticas que lhe foram atribuídas no Capítulo 4 também aplicam-se aos passos levantados neste estudo, portanto, pode-se acrescentar à metodologia sugerida os seguintes passos:

1. Avaliação das estratégias e aperfeiçoamento das mesmas, verificando se as estratégias da auditoria interna estão em consonância com as da organização.
2. Avaliação de resultado na utilização da ferramenta.

As observações levantadas por Frigo (2002), sobre algumas características desejáveis do *Balanced Scorecard*, aplicadas à atividade de auditoria interna, encontram-se presentes no estudo de caso, a saber:

- O *Balanced Scorecard* deve ser único a um departamento.
- Deve incluir os principais indicadores de desempenho.
- Requer aprimoramento contínuo.

Os fatores críticos de sucesso, bem como o mapa estratégico e as relações de causa e efeito não foram disponibilizados pela gerência da auditoria interna, em função da mesma considerar que essas informações possuíam caráter confidencial, para o departamento e para a empresa, porém, verificou-se que esses componentes do *BSC* discutidos na literatura estavam presentes no estudo de caso.

No levantamento das informações da matriz *SWOT* observou-se sua relação com os objetivos estratégicos levantados:

- a) foco na experiência, gerando preocupação na melhoria de treinamentos;
- b) conhecimento do negócio da companhia, informação passada pela utilização do *BSC*;
- c) manter e estreitar relacionamentos com as áreas da empresa, utilizando como ferramenta principal o *BSC*;
- d) melhoria na tecnologia usada pela empresa e pela auditoria interna.

A metodologia de se utilizar a matriz *SWOT*, para o levantamento de informações necessárias para construção do *BSC* foi seguida pela auditoria interna da empresa, reforçando os passos de construção do *Balanced Scorecard* estava sendo seguido.

Os objetivos e indicadores de desempenho verificados seguem as perspectivas e os próprios indicadores propostos neste estudo por Frigo (2002).

Os principais indicadores de desempenho, utilizados pela auditoria interna, embasaram-se nos indicadores discutidos na GAIN, propostos neste estudo.

5.4.2 Pontos Propostos na Literatura Não Encontrados no Caso

Neste sub-item apresentam-se os pontos propostos na literatura e que não foram identificados no estudo de caso.

No que se refere à conceituação de *Balanced Scorecard*, verificou-se que tanto o gerente quanto o supervisor de auditoria entendiam o conceito parcialmente, uma vez que não evidenciaram alguns aspectos importantes, constantes na literatura, tais como: o equilíbrio de metas e indicadores financeiros e não financeiros, fator de relevância na conceituação do *BSC*. Dentre os comentários fornecidos pelo gerente e o supervisor da auditoria interna, destaca-se o pensamento de que “o *BSC* é um instrumento de gestão que traduz a visão e os objetivos estratégicos em algo concreto para a organização.”

O conceito descrito acima apresenta relação com aquele defendido por Teixeira (2002), quando discute que o *Balanced Scorecard* é um conjunto, balanceado, de metas e indicadores, que traduzem a visão e as estratégias organizacionais. A gerência e supervisão da auditoria interna não mencionaram os seguintes aspectos conceituais:

- que é um conjunto balanceado de metas e indicadores;
- devem garantir o alcance da visão e das estratégias.

Ao analisar os quadros que tratam dos indicadores de desempenho, verifica-se que o *BSC* trabalha com a idéia de balanceamento dos indicadores financeiros e não financeiros, conforme discutido na literatura sobre o assunto, porém, constatou-se que na área de auditoria interna da empresa esse balanceamento não é possível, por apresentar mais indicadores de cunho não financeiro. Verifica-se que, na prática, apesar do desbalanceamento dos indicadores, o *BSC* está funcionando, não apresentando problemas. A auditoria interna, após

entendimento desses conceitos. começou a realizar um estudo para reavaliar a utilização balanceada dos indicadores de desempenho.

Alguns dos indicadores estabelecidos não representam, efetivamente, indicadores de desempenho, como por exemplo: experiência e qualificação do *staff*; avaliação do diretor de auditoria sobre a conformidade com os padrões profissionais; avaliação das inovações tecnológicas pelo diretor da auditoria. Esses indicadores deveriam ser: nível de experiência e qualificação do *staff*, quantidade de avaliações do diretor de auditoria, sobre a conformidade com os padrões profissionais, quantidade de avaliações das inovações tecnológicas pelo diretor de auditoria.

O estudo não identificou a existência do balanceamento de indicadores de desempenho, principalmente em função de vários indicadores possuem caráter não financeiro, o que contrapõe uma das características do BSC, descrita por Frigo (2002), Kaplan e Norton (1997), Teixeira (2002) e outros.

Nos quadros que discutem os objetivos estratégicos, os indicadores de desempenho, o cronograma e o nível de risco, a auditoria interna estabelece graus de importância para atuar sobre os indicadores de desempenho, o que denominaram de nível de risco. Ressalte-se que, em função do próprio conceito de *BSC*, esse nível de risco não deveria existir, uma vez que o balanceamento também está voltado para atuação dos indicadores em conjunto, sem priorizá-los. O grau de importância estabelecido para os indicadores de desempenho deve ser estabelecido no momento da construção do *BSC*.

A literatura enfoca que os indicadores de desempenho utilizados no *Balanced Scorecard* devem ser classificados em indicadores de resultados (*lagging indicators*) e de tendências (*leading indicator*), porém identificou-se que a auditoria interna não havia realizado esta análise de classificação dos indicadores de desempenho. Vale ressaltar que esse trabalho de análise e classificação dos indicadores começou a ser realizado, após o estudo.

Durante a realização do estudo de caso, não foi possível levantar dados suficientes para avaliar a construção dos indicadores de desempenho na área de auditoria interna da empresa estudada, conforme sugere a proposta apresentada por Ziegenfuss (2000) no Capítulo 4.

Das quatro características do *BSC* apresentadas por Frigo (2002), o estudo de caso não revelou a presença da seguinte característica: representar um conjunto balanceado de indicadores de desempenho que reflitam a eficiência e a estratégia operacional.

Este estudo não se preocupou em discutir a mensuração do resultado econômico, mas centrou-se no estudo do *BSC*, como ferramenta capaz de comunicar e monitorar as estratégias da empresa, que apóia o processo de gestão e que depende do modelo de gestão de cada empresa.

5.4.3 Pontos Encontrados no Caso Não Contemplados na Literatura

Neste sub-item discutem-se os pontos encontrados no estudo de caso e que não foram contemplados na literatura.

No estudo de caso constatou-se a não utilização do *BSC*, como parte integrante do sistema de gerenciamento estratégico da empresa como um todo, uma vez que este se preocupou com o conjunto integrado de indicadores e objetivos que descrevessem os direcionadores, capazes de auxiliar a auditoria interna a atender aos objetivos estratégicos de curto e longo prazo. Portanto, percebe-se que a auditoria interna adota a ferramenta do *BSC*, porém a empresa analisada não, o que não se configura num problema, pois a empresa consegue desempenhar suas atividades sem o uso dessa ferramenta, fato esse que pode ser estudado em pesquisas futuras.

A área de auditoria interna pode ser entendida e vislumbrada como uma área que tem autonomia, uma vez que se verificou a utilização do *BSC* na auditoria, sem que a empresa como um todo estivesse utilizando a referida ferramenta. A lógica dessa discussão é questionar a utilização de *Scorecards* departamentais, desde que atrelados aos *Scorecards* da organização.

A filosofia de gestão indica que cada área deve ser gerida como um negócio, idéia esta que é defendida pela Gestão Econômica - GECON. Toda área deve ser entendida como uma entidade que tem autonomia e, por conseguinte, apresenta um resultado econômico, conforme evidencia Guerreiro (1999, p. 90) ao afirmar: “[...] sob uma ótica sistêmica, o que ocorre em nível global ocorre também em nível analítico. Isso significa que, em termos dos departamentos e das atividades, o valor econômico do que é produzido deve ser necessariamente superior ao valor econômico dos recursos consumidos nesse processo produtivo”.

A literatura que trata do assunto discute que o objetivo de cada unidade de negócios e departamentos é ter *Scorecards* que estejam alinhados e ligados ao *Scorecard* geral da

organização. conforme afirmam Kaplan e Norton (1997, p. 179): “Os *Balanced Scorecards* das unidades podem ser personalizados mas todos têm uma unidade de propósito e foco derivada do *scorecard* corporativo. Em geral, um *scorecard* corporativo articula e comunica temas que todas as empresas integrantes da corporação devem alcançar”. Esta citação de Kaplan e Norton (1997) também é corroborada por Frigo (2002, p. 12), que afirma “O objetivo é ter *scorecards* de unidade de negócios e departamental que estejam alinhadas e ligadas ao *scorecard* geral da organização”. No entanto, este estudo de caso demonstrou a possibilidade de existir *Scorecard* departamental sem estar atrelado, necessariamente, à existência de um *Scorecard* organizacional, cuja questão ainda não foi discutida na literatura pesquisada. Isso corrobora que o *Balanced Scorecard* pode ser adaptado a uma área de auditoria interna, que reflita a estratégia corporativa, bem como a departamental, sem estar ligado ao *Scorecard* da organização como um todo.

5.4.4 Sugestão de Novos *Scorecards* para a Auditoria Interna

Neste sub-item o pesquisador relacionou uma gama de indicadores de desempenho, destinados à atividade de auditoria interna, fruto da realização do estudo de caso.

O estudo de caso possibilitou a identificação de outros indicadores de desempenho, que ainda não estavam contidos nos *Scorecards* apresentados pela área de auditoria interna. Esses indicadores estão descritos a seguir, atrelados a possíveis objetivos da área:

Quadro 16 – Sugestões de novos *Scorecards* para a perspectiva do conselho de administração

Objetivo	Indicador	Periodicidade
A auditoria interna deve suprir as necessidades de vários clientes, incluindo: o Conselho Fiscal, a gerência da unidade, <i>staff</i> da auditoria, auditores externos e os reguladores.	Nível de satisfação dos colaboradores. Nível de satisfação dos clientes. Quantidade de <i>feedback</i> do Conselho de Administração.	
A função da auditoria interna mantém a independência dentro da organização.	Quantidade de avaliações periódicas do diretor de auditoria sobre o assunto.	
Ocorrerá comunicação regular e oportuna entre a auditoria interna e o Conselho de Administração.	Quantidade de reuniões ocorridas com o Conselho de Administração.	

Quadro 17 - Sugestões de novos *Scorecards* da perspectiva do cliente

Objetivo	Indicador	Periodicidade
A auditoria interna identifica os tópicos principais, comunica-os à gerência e trabalha com a mesma para facilitar e/ou fazer com que a ação corretiva seja tomada.	Nível de satisfação do cliente.	
A auditoria interna é atenciosa com as solicitações da unidade.	Quantidade de pedidos especiais recusados. Nível de satisfação do cliente.	
A auditoria interna fornece cobertura apropriada a todos os aspectos das atividades comerciais da unidade	Nível de satisfação do cliente.	
A auditoria interna tem a proficiência profissional e o conhecimento comercial para executar o plano de auditoria.	Nível de satisfação do cliente.	
A auditoria interna trabalha com a gerência para facilitar e/ou fazer com que a ação corretiva seja tomada.	Nível de satisfação do cliente.	

Quadro 18 - Sugestões de novos *Scorecards* para a perspectiva do processo interno

Objetivo	Indicador	Periodicidade
A auditoria interna é atenciosa com as solicitações da unidade.	Tempo gasto em projetos especiais. Quantidade de pedidos de projetos especiais recusados. Relatório indicando o % do tempo gasto com o tempo total da auditoria. Relação da quantidade de pessoal da área de auditoria com os gastos gerados.	

Quadro 19 - Sugestões de novos *Scorecards* para a perspectiva competências e inovação

Objetivo	Indicador	Periodicidade
A auditoria interna terá qualificações e competências profissionais apropriadas para realizar suas tarefas.	Nível de qualificação do pessoal. Nível de certificação do pessoal. Quantidade de treinamentos realizados.	
A auditoria interna reservará tempo para participar de projetos especiais.	Tempo gasto em projetos especiais.	
O <i>staff</i> da auditoria interna receberá as avaliações apropriadas de seu desempenho.	Nível de satisfação do cliente.	

Nos Quadros 16 a 19, o campo de periodicidade não foi preenchido, por se entender que o preenchimento deve ficar a critério da gerência da auditoria da empresa, em função da filosofia da auditoria interna e da empresa e, também, de acordo com o modelo de gestão da área e da empresa.

5.4.5 Conclusão do Estudo de Caso

A seguir, elencam-se as principais contribuições, fruto do estudo de caso, presentes na pesquisa em questão:

- De acordo com a pesquisa realizada, provavelmente, a área de auditoria interna da empresa em estudo é pioneira na utilização do *Balanced Scorecard*, aplicado a essa atividade.
- Conseqüentemente, esta pesquisa é, provavelmente, uma das primeiras pesquisas formais sobre o assunto, atrelada ao pioneirismo da empresa em estudo.
- Na literatura pesquisada sobre o *Balanced Scorecard* não se encontrou nenhuma discussão sobre a possibilidade da aplicação do *BSC* em uma área específica da empresa, sem que esteja ligado a um *Balanced Scorecard* corporativo. No entanto, a pesquisa demonstrou que o *Balanced Scorecard* pode ser aplicado em uma área da empresa, sem que se esteja atrelado a um *BSC* corporativo, desde que atenda à missão e aos objetivos estratégicos da empresa, o que não afeta a continuidade.
- O estudo de caso validou a aplicação do *Balanced Scorecard* na atividade de auditoria interna, nas quatro perspectivas discutidas por Frigo (2002).

- O estudo de caso possibilitou a identificação de outros indicadores de desempenho os quais ainda não eram utilizados pela auditoria interna, conforme descrito nos Quadros 16, 17, 18 e 19. Vale ressaltar que, posteriormente, os indicadores propostos neste estudo passaram a integrar o *Scorecard* da auditoria interna, em função da gerência da auditoria interna concordar com as sugestões apresentadas.
- O estudo de caso, bem como a literatura pesquisada sobre o assunto, não demonstram preocupação em discutir e propor uma perspectiva econômica, que possa integrar a estrutura do *BSC*, aplicado à auditoria interna, o que sugere pesquisas futuras sobre o assunto em questão.
- A cultura departamental vigente proporcionou o entendimento e o aproveitamento dos conceitos trazidos pelo *Balanced Scorecard*.
- O comprometimento dos colaboradores do departamento foi fundamental para o projeto de utilização do *BSC* aplicado à auditoria interna.
- A auditoria interna percebeu que a estrutura do *BSC* auxiliou à área no momento de determinar o que é importante avaliar, o que possibilitou visualizar a auditoria interna pelas quatro perspectivas do *BSC*.

Salienta-se que as críticas e conclusões alcançadas não podem ser generalizadas para outras organizações, pois a pesquisa limitou-se ao âmbito da empresa estudada. Conseqüentemente se a mesma pesquisa for realizada em outra organização, os resultados podem não apresentar os mesmos êxitos. Deve-se enfatizar, também, que um curto espaço de tempo pode não refletir a tendência futura, na utilização do instrumento.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho indicou como a auditoria interna pode usar uma estrutura de *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão de performance estratégica, procurando responder às prioridades de mudanças do cliente e às estratégias corporativas. O objetivo geral desta pesquisa foi o de desenvolver um estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* às atividades de auditoria interna. Para que isso fosse possível, foi necessário o atendimento aos seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as características de um *Balanced Scorecard* que podem ser incorporados à auditoria interna.
- b) Identificar os principais aspectos advindos da adoção de um *Balanced Scorecard* numa auditoria interna.
- c) Identificar e evidenciar quais os pontos constantes no estudo de caso que não foram encontrados na bibliografia selecionada neste estudo, bem como os pontos discutidos no referencial teórico e não identificados no estudo de caso.

Inicialmente, para atender ao primeiro objetivo específico, realizou-se um levantamento bibliográfico, para dar suporte à utilização do *Balanced Scorecard* pela auditoria interna. Esse levantamento foi mostrado nos Capítulos 2, 3 e 4 deste trabalho. Nesses Capítulos foram mostrados os antecedentes do *Balanced Scorecard*, os conceitos inerentes à utilização dos mesmo, as definições encontradas na literatura e os seus enfoques. Além disso, discutiram-se os conceitos de auditoria interna, encontrados na literatura pesquisada, a missão e os enfoques da auditoria interna.

Após o levantamento bibliográfico, o Capítulo 4 apresentou uma discussão sobre a inter-relação da auditoria interna e o *Balanced Scorecard*, o que possibilitou atender ao primeiro e ao segundo objetivos específicos. A experiência relatada na empresa estudada evidencia os seguintes passos: levantamento do entendimento da utilização do *BSC* pela auditoria interna, objetivos estratégicos, levantamento da matriz *SWOT* e indicadores de desempenho da auditoria interna. Este estudo se torna importante, pois possibilita que outros pesquisadores sigam esses passos e apliquem esta metodologia em outras empresas, que trabalhem com a área de auditoria interna.

O estudo de caso evidencia os pontos positivos da relação que existe entre a auditoria interna e o *Balanced Scorecard*. Também se torna relevante destacar que o instrumento foi

aplicado somente na auditoria interna, e não na empresa como um todo.

O aprofundamento da aplicação do *Balanced Scorecard* em uma determinada área da empresa que não utilize o *BSC* na corporação como um todo poderá ser estudado em futuras pesquisas, verificando se realmente estes não entram em choque com a literatura deste assunto.

O relato da inter-relação do *Balanced Scorecard* aplicado à auditoria interna não é encontrado na bibliografia pesquisada no Brasil, o que, provavelmente, torna a pesquisa importante e marco inicial de estudos sobre o tema. O instrumento é muito genérico, por isso poderá ser aplicável a qualquer empresa que tenha esse departamento, podendo mudar apenas os indicadores, os objetivos específicos e o mapa estratégico, dependendo da necessidade de cada auditoria interna e de suas peculiaridades.

Os Capítulos 4 e 5 desta pesquisa, denominados de “produto do trabalho”, exerceram a finalidade de atender ao objetivo geral e ao terceiro objetivo específico, ou seja, fazer um estudo da aplicação do *Balanced Scorecard* à atividade da auditoria interna, além de evidenciar quais os pontos constantes no estudo de caso que não foram encontrados na teoria, bem como os pontos discutidos no referencial teórico e não identificados no estudo de caso. A primeira parte do capítulo relatou a estrutura do *Balanced Scorecard*, para a auditoria interna, bem como os mapas estratégicos, os indicadores de desempenho e a metodologia a ser utilizada.

Na parte final do Capítulo 4 identificou-se a metodologia e os indicadores de desempenho, que podem ser utilizados, principalmente aqueles já consagrados pela Rede Global de Informações de Auditoria - GAIN.

No Capítulo 5, evidenciou-se o estudo de caso, em que se relatou os pontos convergentes e divergentes, encontrados no caso, com o referencial teórico utilizado, bem como as contribuições que o estudo de caso revelou. Esse relato procurou mostrar aos futuros pesquisadores os pontos críticos que podem ser tratados e contornados em futuras aplicações do instrumento.

Pode-se afirmar que os objetivos propostos para o presente estudo foram atingidos; dessa forma, é possível responder à questão da pesquisa, proposta no item 1.3: “quais seriam as características básicas de um modelo de *Balanced Scorecard* quando aplicado aos trabalhos de auditoria interna?” De acordo com o resultado alcançado, evidencia-se que o *Balanced Scorecard* pode ser utilizado na auditoria interna e possui características que atendem às

encontradas na literatura sobre o assunto. Porém, ressalte-se que uma aplicação semelhante em outra empresa, em outro contexto, em outro período, pode revelar pontos positivos e negativos na utilização desse instrumento.

Ressalte-se, neste trabalho, a importância da apresentação de uma estrutura de *Balanced Scorecard* aplicável à auditoria interna, apresentada no Capítulo 4. A estrutura apresentada facilita o que, muitas das vezes, se apresenta apenas como abstração teórica de um determinado instrumento. Por ser bastante genérico, este instrumento tem a facilidade de adaptar-se ao departamento de auditoria interna de qualquer empresa.

Abaixo apresenta-se um resumo dos principais pontos levantados nesta pesquisa:

Quadro 20 – Resumo dos principais pontos identificados no estudo

<i>Pontos Levantados</i>	<i>Descrição</i>
<i>Pontos coincidentes com a literatura.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo do <i>BSC</i> centrado no alinhamento da visão e dos objetivos estratégicos da organização com as áreas. • O <i>BSC</i> utilizado na auditoria interna possuía os componentes necessários discutidos na literatura. • Atendimento parcial dos pré-requisitos necessários para a existência do <i>BSC</i> num departamento de auditoria interna. • Utilização da estrutura do <i>BSC</i> de acordo com a proposta de Frigo (2002). • Utilização da metodologia na implantação do <i>BSC</i> de acordo com a discutida por Frigo (2002). • Os principais indicadores de desempenho levantados estavam de acordo com os utilizados pelo GAIN. • Utilização da matriz <i>SWOT</i> para a construção do <i>BSC</i>, de acordo com a literatura pesquisada.

Quadro 20 – Resumo dos principais pontos identificados no estudo

<i>Pontos Levantados</i>	<i>Descrição</i>
<i>Pontos propostos na literatura não encontrados no caso.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Entendimento parcial do conceito do <i>BSC</i>, pois não consideravam o balanceamento de metas e indicadores. • Identificação de alguns indicadores de desempenho que efetivamente não representam indicadores. • Não classificação dos indicadores de desempenho em indicadores de tendência e de resultado. • Não evidência de uma das características do <i>BSC</i>, a saber: apresentar um conjunto balanceado de indicadores de desempenho. • Atendimento parcial das características desejáveis para um <i>BSC</i>, conforme discutido na literatura. • A auditoria interna possuir quantidade de indicadores não financeiros em volume superior aos indicadores financeiros, conotando o desbalanceamento dos indicadores de desempenho.
<i>Pontos encontrados no caso não contemplados na literatura.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>BSC</i> não utilizado como parte integrante do sistema de gerenciamento estratégico da empresa como um todo. • Utilização do <i>BSC</i> na atividade de auditoria interna sem estar sendo utilizado pela organização como um todo.

A seguir, elencam-se as principais contribuições evidenciadas no estudo de caso, na pesquisa em questão:

- De acordo com a pesquisa realizada, provavelmente, a área de auditoria interna da empresa em estudo é pioneira na utilização do *Balanced Scorecard*, aplicado a essa atividade.
- Conseqüentemente, esta pesquisa é, provavelmente, uma das primeiras pesquisas formais sobre o assunto, atrelada ao pioneirismo da empresa em estudo.
- Na literatura pesquisada sobre *Balanced Scorecard* não se encontrou nenhuma discussão sobre a possibilidade da aplicação do *BSC* em uma área específica da empresa, sem que esteja ligado a um *Balanced Scorecard* corporativo. No entanto, a pesquisa demonstrou que o *Balanced Scorecard* pode ser aplicado em uma área da empresa, sem que se esteja atrelado a um *BSC* corporativo, desde que atenda a missão e os objetivos estratégicos da empresa, o que não afeta a continuidade.
- O estudo de caso validou a aplicação do *Balanced Scorecard* na atividade de auditoria interna, nas quatro perspectivas discutidas por Frigo (2002).
- O estudo de caso possibilitou a identificação de outros indicadores de desempenho, os quais ainda não eram utilizados pela auditoria interna. Vale ressaltar que, posteriormente, os indicadores propostos se integraram ao *Scorecard* da auditoria interna, como fruto desta pesquisa, além da gerência da auditoria interna concordar com os indicadores sugeridos.
- O estudo de caso, bem como a literatura pesquisada sobre o assunto, não demonstram preocupação em discutir e propor uma perspectiva econômica, que possa integrar a estrutura do *BSC*, aplicado à auditoria interna, o que sugere pesquisas futuras sobre o assunto em questão.
- A cultura departamental vigente proporcionou o entendimento e o aproveitamento dos conceitos trazidos pelo *Balanced Scorecard*.
- O comprometimento dos colaboradores do departamento foi fundamental para o projeto de utilização do *BSC* aplicado à auditoria interna.
- A auditoria interna percebeu que a estrutura do *BSC* auxiliou a área no momento de determinar o que é importante avaliar, o que possibilitou visualizar a auditoria interna pelas quatro perspectivas do *BSC*.

SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS

São apresentadas, a seguir, algumas questões de pesquisa que, no decorrer do trabalho, ficaram sem respostas, e por isso ensejam futuras investigações:

- Através da utilização do *Balanced Scorecard* na auditoria interna, como estimular a organização a modificar sua cultura organizacional, objetivando valorizar a utilização de tal instrumento?
- Como melhorar os sistemas de informações utilizados pela auditoria interna, de forma a contribuir para disseminação da utilização do *Balanced Scorecard* na organização?
- Pesquisa e desenvolvimento de sistemas capazes de estabelecer, quantitativamente, as correlações de causa e efeito, entre os indicadores estratégicos da auditoria interna.
- Propor e discutir uma perspectiva econômica para o *Balanced Scorecard*, utilizado nesta pesquisa.
- Utilizar o *Balanced Scorecard* a partir da perspectiva econômica para dar respaldo à seguinte questão: a auditoria interna pode gerar receitas que paguem suas despesas operacionais?
- Será que com a inclusão de uma perspectiva econômica no *Balanced Scorecard* poderá se mensurar economias não mensuráveis na área de auditoria interna?

Importante ressaltar que estas questões, ao longo do tempo, talvez possam ser respondidas, fazendo com que o instrumento *Balanced Scorecard* se aperfeiçoe e contribua para que os departamentos de auditoria interna alcancem suas visões e estratégias, em consonância com as estratégias e a visão da organização.

BIBLIOGRAFIA

ACKOFF, Russell L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1979.

ADAMS, C.; ROBERTS, P. You are what you measure. **Manufacturing Europe 1993**, Sterling publications Ltd. p. 405-507, 1993.

AKKERMANS, H; OORSCHOT, K. **Developing a Balanced Scorecard with system Dynamics**. Disponível em: <http://www.minase.nl/pdf/balanced.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2003.

ANSOF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1981.

AUDIBRA. **Instituto dos auditores internos do Brasil**. Disponível em: www.audibra.com. Acesso em: 28 nov. 2003.

_____. **Normas Brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2 ed. São Paulo: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 1992.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **Informações e documentação – referências – elaboração**. NBR (Norma Brasileira Registrada) 6023, Rio de Janeiro, ago. 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **Informações e documentação – citações em documentos - apresentação**. NBR (Norma Brasileira Registrada) 10520, Rio de Janeiro, ago. 2002.

BAUER, R. **Gestão de mudanças: caos e complexidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 1999.

BECKER, B. E.; HUSELID, M. A.; ULRICH, D. **Gestão estratégica de pessoas com “Scorecard”**. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

BELUCIO, G. C. **A auditoria interna e o auditor interno**. Dissertação de mestrado, Instituto Metodista de Ensino Superior, São Bernardo do Campo, 1998.

BOYNTON, W. C.; KEIL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CAMPOS, J. A. **Cenário balanceado**. São Paulo: Aquariana, 1998.

CARVALHO, M. **Terceirizado ou não, devo ter um departamento de auditoria interna.** Disponível em: www.catho.com.br/cursos/elearning/mba. Acesso em: 16 mar. 2004.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: “GECON” x “ABC”. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1992, Salvador, Bahia. Disponível em: www.gecon.com.br/down_artigos.asp. Acesso em: 18 mar. 2004.

CHANDLER JUNIOR, A. D. **Strategy and structure.** Massachusetts, Cambridge: The M.I.T. Press, 1962.

CHIAVENATO, A. **Teoria geral da administração.** 4. ed. São Paulo: Afiliada, 1996.

CHIAVENATO, I. **Gerenciando pessoas. O passo decisivo para a administração participativa.** São Paulo: MAKRON Books, 1993.

CORDEIRO, C. M. R. Auditoria como instrumento de gestão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 134, p. 73-77, mar./abr. 2002.

CORNACHIONE, JR., E. B. Prototipação em sistemas de informações gerenciais: uma abordagem de gestão econômica de empresas. Disponível em: www.gecon.com.br/down_artigos.asp. Acesso em: 23 fev. 2004.

COSTA, A. P. P. **Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard.** Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 2001.

DOWNING, L. Progress report on the balanced scorecard: a global users’ survey. **Balanced Scorecard Report.** Havard Bussiness Scholl Press, v.2, n.6, p. 7-9, nov./dez. 2000.

FERREIRA, J. A.; SANTOS, S. M. Atuação da auditoria interna com foco em riscos. **III FÓRUM ESTADUAL DE AUDITORIA E I SEMINÁRIO REGIONAL DE AUDITORIA E CONTROLADORIA.** Fortaleza, jul. 2003.

FRIGO, M. L. A Balanced scorecard framework for internal auditing departments. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, 2002.

FRIDORI, M. **As funções da auditoria interna no entendimento de seus clientes – estudo de caso.** Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da

Universidade de São Paulo – FEA/USP, 2001.

GIL, A. L. **Auditoria operacional e de gestão**. São Paulo: Atlas, 1999.

GLOSSÁRIO DE ECONOMIA MEXICANO. Disponível em: www.glosarium.com/term/270.12.xhtml. Acesso em: 23 mar. 2004.

GONZALEZ, S. Auditoria Operacional. Disponível em: www.geocities.com/gehg48/APUNTAUDEDFIN.html. Acesso em: 16 mar. 2004.

GUERREIRO, R. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUEVARA GRATERON, I. R. **Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1999.

GUOMING, B. The developing trend and prospects of internal auditing. **Managerial Auditing Journal**. Bradford, v. 12, n. 4-5, p. 243, China, 1997.

HERMANSON, D. R.; HERMANSON, H. M. The Balanced Scorecard as a board tool. **Corporate Board**, v.18, n. 102, p. 17, jan./fev. 1997. ISSN: 0746-8652.

INSTITUTO MEXICANO DOS CONTADORES PÚBLICOS. Disponível em: www.rincondelvago.com. Acesso em: 16 mar. 2004.

JÚLIO, C. A.; NETO, J. S. (Org.). **Estratégia e planejamento: autores e conceitos imprescindíveis**. São Paulo: Publifolha, 2002.

KALLÁS, D. **Balanced scorecard: aplicação e impactos. Um estudo com jogos de empresas**. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 2003.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2000. 411 p. ISSN: 85-352-0709-0.

_____. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**. Boston, v. 71, n. 5, p. 134-147, sept./oct. 1993.

_____. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**. Boston, v. 74, n. 1, p. 75-85, jan./feb. 1996.

_____. Having trouble with your strategy? Then map it. **Harvard Business Review**, Boston, v. 78, n.5, p. 167-176, sept./oct. 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEFCOVICH, M. L. **Auditoria interna – un enfoque sistêmico y de mejora continua**. Disponível em: www.gestiopolis.com. Acesso em: 26 fev. 2004.

LODI, J. B. **Administração por objetivos: uma critica**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1972.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J. S. **Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na Controladoria**. Disponível em: www.gecon.com.br/down_artigos.asp. Acesso em: 16 mar. 2004.

MAISEL, L. S. Performance measurement: the balanced scorecard approach. **Journal of cost management**, p. 47-52, 1992.

MANUAL DO MESTRANDO E DOUTORANDO DA FEA USP. Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, ago. 2003.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. Do financial and nonfinancial performance measures have to agree? **Management Accounting**, p. 28-35, nov. 1990.

MOTTA, J.M. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1996.

NAMEE, D. M. Risk based auditing. **Internal Auditor**, aug. 1997. Disponível em: www.mc2consulting.com. Acesso em: 16 mar. 2004.

- NAURI, M. H. C. As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua de processos. Disponível em: www.eps.ufsc.br/disserta98/caro. Acesso em: 28 nov. 2002.
- NEELY, A.; BOURNE, M. Why measurement initiatives fail. **Quality Focus**. Bradford: v. 4, n. 4, p. 3-6, 2000.
- NIGRO, M. I. R. El cuadro de mando integral: una herramienta para medir l e inteligência de l s PYMES. In: CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD. 24, 2001, Punta Del Este. Anais... Punta Del Este: [s.n], 2001.
- NORTON, D. P. Use strategy maps to communicate your strategy. **Balanced Scorecard Report**, nov./dec. 2000.
- NORTON, D. P. The Corporate Scorecard. **Balanced Scorecard Report**, jan./fev. 2000.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, L. M. **Contribui o ao estudo da auditoria operacional em empresa que praticam a filosofia da excelência empresarial**. Disserta o de mestrado, Faculdade de Economia, Administra o e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1994.
- OLVE, N. et al. **Condutores de performance: um guia prático para o uso do balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- OLVE, N. ROY, J.; WETTER, M. **Performance drivers: a practical guide to using the balanced scorecard**. New York: John Wiley & Sond, 1999. 346 p.
- ORSSATTO, M. T. C.; BORNIA, A. C.; MENEZES E. A.; SELIG P. M. Constru o de índices de Desempenho Não-Financeiros. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODU O, Piracicaba-SP, 16, 1996: Anais ENEGEP 1996, CD-ROOM. Piracicaba-SP, UNIMEP/ABEPRO, 1997, 9 p.
- PAULA, M. G. M. A. **Auditoria interna: Embasamento conceitual e suporte tecnológico**. Disserta o de mestrado, Faculdade de Economia, Administra o e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1998.
- POLIMENI, R. S. Auditoria operacional de controle de qualidade. **The Institute of Internal Auditors – Regional**. São Paulo, jul. 1988.
- PORTER, M. What is strategy? **Harvard Business Review**, nov./dec. 1996.

ROCHA, W. **Contribuição do estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1999.

SAWYER, L. B. **The practice of modern internal auditing. The Institute of Internal Auditors**. Altamonte Springs: Florida, 1981.

SETOR PÚBLICO NICARAGUA. Auditoria Interna. Disponível em: www.houseban.com/auditoria.htm. Acesso em: 16 mar. 2004.

SILVA, A. M.; PACHECO, L. **Como modernizar a organização... sem medo**. Disponível em: www.marins.hpg.ig.com.br/mat7.htm. Acesso em: 11 nov. 2002.

SILVA, R. C. da. **A auditoria operacional como instrumento de gerência no setor público**. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1993.

SOUZA, Milanez Silva de. **Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Vol. III. Fortaleza, 1996.

SULLIVAN, J. D. **Montgomerys auditing**. New York: Jonh & Sons, Inc., 1985.

TEIXEIRA, F. S. **Mensuração do grau de eficácia do balanced scorecard em instituição privada de ensino superior**. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 2002.

TEIXEIRA, S. I.; TEIXEIRA, R. C. F. **A auditoria interna e o gerenciamento da qualidade ambiental**. Disponível em: www.kmpressonline.com.br. Acesso em: 02 mar. 2004.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Disponível em: www.coso.org/articles.htm. Acesso em: 16 mar. 2004.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Disponível em: www.theiia.org/iiia/index.cfm?doc_id=1230. Acesso em: 6 ago. 2003.

THIBAUT, Jean-Pierre. **Manual de diagnóstico en la empresa**. Madrid: Editora Paraninfo, 1994.

THURSON, J. B. **Basic internal auditing – principles and techniques**. Scranton, international Textbook Co., 1949.

TONELLI, G. E. **Eficácia dos controles internos influencia sucesso da gestão.** Disponível em: www.equifax.com.br/articulas/comunidade_geraldo_etonelli_2002_1.htm. Acesso em: 17 mar. 2004.

WADDELL, H. R. **Auditoria Independente Aplicada.** São Paulo: Atlas, 1977.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

ZIEGENFUSS, D. E. Developing an internal auditing department balanced scorecard. **Managerial Auditing Journal**, jan. 2000.

ZIEGENFUSS, D. E. Measuring performance. **The Institute of Internal Auditors**. feb. 2000.

ZUCCHI, A. L. **Contribuição ao estudo da auditoria de gestão.** Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1992.

A PÊNDICES

Apêndice A – Carta de Encaminhamento à Empresa.....	134
Apêndice B – Formulário para Levantamento da Visão dos Objetivos Estratégicos.....	135

APÊNDICE A – Carta de Encaminhamento a Empresa

São Paulo, de setembro de 2003.

À

EMPRESA S/A

A/C: Gerente Auditoria Interna

Sr. -----

Tendo em vista o aluno do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade desta Universidade, Sr. Nazareno Habib Ouvidor Bichara, encontrar-se em fase inicial dos trabalhos de elaboração da dissertação “*Balanced Scorecard* aplicado a auditoria interna: Um estudo de caso”, sob orientação do Professor Dr. Welington Rocha, solicitamos a V.Sa. que o mesmo possa realizar sua pesquisa de campo tomando essa instituição como referência fundamental.

Enfatizamos a necessidade de que o aluno em questão seja esclarecido quanto à possibilidade ou não do nome dessa conceituada organização ser citado no trabalho em referência.

Evidenciamos que, para o pleno êxito dessa pesquisa, torna-se necessário oferecer-lhe todo o suporte julgado cabível por V.Sas.

Atenciosamente,

Diogo Toledo do Nascimento
Coordenador Geral e Acadêmico

Apêndice B - Formulário para Levantamento da Visão e dos Objetivos Estratégicos

Este formulário é o instrumento escolhido para levantamento da visão e dos Objetivos da empresa, para aplicação do *Balanced Scorecard* na auditoria interna da mesma.

Levantamento do Objetivo

Faça uma frase utilizando no máximo duas (02) ou três (03) linhas, mostrando quais os objetivos da auditoria interna utilizando o *Balanced Scorecard*.

Levantamento dos Objetivos

Analisando a missão da auditoria interna, elabore 4 (quatro) objetivos gerais que atendam esta missão e toda a empresa. Para cada objetivo, utilize verbo no infinitivo e 2 (duas) linhas no máximo.
